

# *Wie betaalt, bepaalt?*

Notaris en publiek belang

PROF. MR. B.C.M. WAAIJER, HOOGLERAAR NOTARIEEL RECHT VRIJE  
UNIVERSITEIT AMSTERDAM

Grafschrift<sup>1</sup>

Hier ligt Gerrit Jan de Blik

In leven notarius publiek

Zijn lieve vrouw ligt aan zijn zij

In het leven nog publieker dan hij

## Inhoud

1	INLEIDING .....	4
1.1	EEN SIGNALEMENT .....	4
1.2	EEN PROFESSIONELE BELIJDENIS.....	5
2	GRONDSLAGEN VOOR DE BEHARTIGING VAN PUBLIEKE BELANGEN .....	6
2.1	NOTARIS IS AMBTENAAR.....	6
2.1.1	AMBTENAAR MAAR NIET HEUS.....	6
2.1.2	DE NOTARIS IS BESTUURSORGAAN .....	6
2.2	NOTARIS EN PUBLIEK BELANG.....	8
2.3	HOE MOET DE NOTARIS HET MAATSCHAPPELIJK, ALGEMEEN OF PUBLIEKE BELANG DAN <i>IN CONCRETO</i> NASTREVEN?.....	10
3	DE AMBTENAAR IS ONDERNEMER!.....	10
3.1	OH JA, DAN IS ER OOK NOG DE CLIËNT.....	10
3.2	‘NOTARIS, VOOR JOU TIEN ANDEREN’ .....	11
3.3	DE PUBLIEKE OPINIE .....	12
4	DE OVERHEID ALS DERDE MET EEN ALGEMEEN FINANCIËEL BELANG. KIEZEN VOOR DE VOORDELIGSTE WEG .....	13
4.1	NOTARIS ALS VERLENGSTUK VAN DE OVERHEID .....	14
4.2	GEEF DE KEIZER, WAT DES KEIZERS IS? .....	14
4.3	DE NOTARIS IS BELASTINGADVISEUR. DAAR VLOEIEN VERPLICHTINGEN UIT VOORT .....	14
4.3.1	DE NOTARIS EN HET BELASTINGRECHT .....	14
4.3.2	DE BELASTINGADVISEUR .....	16
4.3.3	IS DE NOTARIS GEEN GEWONE BELASTINGADVISEUR? .....	19
4.4	NOTARIS EN GEBRUIK VAN ALGEMENE VOORZIENINGEN BIJ NOTARIËLE VERMOGENSOVERHEVELING - EN BESCHERMING.....	23
4.4.1	INLEIDING .....	23
4.4.2	UITERSTE WILSBESCHIKKINGEN VAN DERDEN AAN EEN (TOEKOMSTIG) GERECHTIGDE OP OVERHEIDSAANSPRAKEN .....	23
4.4.3	GIFTEN VAN DERDEN AAN EEN (TOEKOMSTIG) GERECHTIGDE OP OVERHEIDSAANSPRAKEN .....	24
4.4.4	GEEN BEROEP OP DE LEGITIEME DOOR EEN (TOEKOMSTIG) GERECHTIGDE OP OVERHEIDSAANSPRAKEN? .....	24
4.4.5	GIFTEN DOOR EEN (TOEKOMSTIG) GERECHTIGDE OP OVERHEIDSAANSPRAKEN?.....	25
4.4.6	QUO VADIS, NOTARIS? .....	26
5	BEROEPSETHISCHE ASPECTEN.....	26
5.1	BEHOEFT HET OVERHEIDSBELANG BIJZONDER AANDACHT VAN DE NOTARIS? .....	26
5.1.1	OPVATTINGEN; FAIR SHARE .....	26
5.1.2	AGRESSIEVE VERMOGENSOVERHEVELING.....	28

5.1.3	ZIENSWIJZE VAN HET NOTARIAAT: DE COMMISSIE VERANTWOORDELIJKHEID NOTARIS 29	
5.1.4	ZIENSWIJZE VAN 'DE OVERHEID' .....	30
5.1.5	EIGEN OPVATTING .....	31
5.1.6	IN IEDER GEVAL EEN ACTIVISTISCHE COLLECTIEVE OPSTELLING! .....	33
6	UITLEIDING .....	33
7	SLOTWOORD .....	35

# 1 INLEIDING

## 1.1 EEN SIGNALEMENT



Een moment van professionele reflectie met een toevallige aanleiding diende zich aan bij het lezen van het leuke boek *Gouden Jaren*, *Hoe ons dagelijks leven in een halve eeuw onvoorstelbaar is veranderd*, van Annegreet van Bergen.<sup>2</sup> Voor degenen die het boek niet kennen, laat ik de jubelende uitgever aan het woord: “In slechts twee generaties heeft de technologische revolutie ons leven totaal veranderd. Annegreet van Bergen beschrijft in *Gouden jaren* hoe dit precies is gegaan. De verschillen met pakweg 50 jaar geleden zijn enorm. In 1952 was het gebruikelijk om een stofzuiger te delen met je moeder of schoonmoeder. Kun je je nog voorstellen dat er in 1961 slechts 24 uur per week werd uitgezonden op televisie? En in 1965 hadden alleen de burelen telefoon. *Gouden jaren* gaat over de geschiedenis die nog niet zo lang geleden is. Herkenbaar en mooi. Hoe beleef jij de gouden jaren?” Terwijl ik mij onderdompelde in dit feest der herkenning werd ik in het hoofdstuk Ouderenzorg toch wat ruw weer in mijn eigen heden gebracht. In de paragraaf met de titel *Onbetaalde rekening*, las ik de volgende passage: “*Een andere bezuinigingsmaatregel is de verhoging van de eigen bijdrage. Voor een aantal voorzieningen telt niet alleen het inkomen, maar ook het vermogen mee. Deze maatregel was in 2013 nog niet afgekondigd, of notarissen belegden massaal ‘workshops’, waar belangstellenden werd geleerd hoe ze hun ‘vermogen konden veiligstellen’. Of het nu ging om aanpassing van het testament, overdracht van het huis of het uitkeren van erfdelen – dat vermogen moest zo vlug mogelijk naar hun kinderen worden overgeheveld. Dit alles met het doel de eigen bijdrage zoveel mogelijk te beperken en de gemeenschap zoveel mogelijk te laten betalen.*”

*Deze reactie is de achilleshiel van de verzorgingsstaat. Enerzijds willen mensen graag goed verzorgd worden. Anderzijds willen ze liever dat hun geld naar de kinderen gaat dan naar de overheid – die moet zelf maar zien waar ze het geld vandaan haalt. Voor de meeste Nederlanders heeft de overheid twee onverenigbare gezichten. Aan de ene kant is ze de redder in nood. Aan de andere kant een wezen met grijpgrage klauwen. Mensen willen kunnen terugvallen op de redder in nood, maar proberen tegelijkertijd uit zijn klauwen te blijven. (...) In zo'n situatie kan de overheid weinig anders dan bezuinigen."*

## 1.2 EEN PROFESSIONELE BELIIDENIS

Waar toe is de notaris op aarde? Dat is de korte vraag die ik ook aan de Vrije Universiteit Amsterdam als leidraad neem voor mijn colleges Notariswet. Ik houd mijn studenten voor dat de notaris niet op aarde is slechts om als ondernemer een zo hoog mogelijke winst te maken. In de studiebanken zijn de oren wel ontvankelijk voor die politiek zo correcte en makkelijk uitgesproken boodschap. De werkelijkheid in de harde praktijk zal weerbarstiger zijn. Tussen droom en daad staan wetten en praktische bezwaren .... De notaris ontvangt geen enkele financiële vergoeding van de overheid. Hij is als ondernemer zelf verantwoordelijk voor een positief saldo van baten en kosten. Een overschot dat hard nodig is om verantwoord een notariële onderneming te kunnen drijven. Om salarissen te betalen van gekwalificeerd personeel, zoals degenen hier in de zaal die aan de VU Amsterdam hun Master Notarieel recht gaan halen. Om een infrastructuur op kantoor in stand te houden waarmee verantwoord de vele taken van een notaris moeten worden uitgeoefend, om te voldoen aan de grote verantwoordelijkheid die op hem rust. De existentiële vraag van het notariaat is en zal blijven hoe met het ondernemerschap om te gaan bij de wettelijke opdracht zijn ambtelijke taken uit te voeren. Want de notaris staat op twee benen: ondernemer én ambtenaar. De notaris moet koopman zijn én dominee. Hollandser kan het niet.

Waar toe is de notaris op aarde? De student die daarop zou antwoorden: om zijn cliënten van juridisch advies te dienen en zich ervoor in te zetten dat de door die cliënten beoogde rechtshandeling daadwerkelijk tot stand komt, is nog niet van mij af. In mijn colleges probeer ik de ogen van de student verder te openen. Het zijn niet alleen de persoonlijke belangen van de cliënten die de notaris bij zijn ambtsuitoefening moet betrekken. Zijn blikveld moet verder strekken. Van de notaris mag worden verwacht dat hij andere belangen óók in ogenschouw neemt. Een eerste vraag in

dat verband is op grond waarvan hij dat moet doen. Wezenlijk maar lastig is het een antwoord te vinden op de vraag hoe ver de notaris daarin mag of moet gaan, zeker als het de overheid betreft. Ik neem u graag mee op mijn zoektocht.

## 2 GRONDSLAGEN VOOR DE BEHARTIGING VAN PUBLIEKE BELANGEN

### 2.1 NOTARIS IS AMBTENAAR

#### 2.1.1 AMBTENAAR MAAR NIET HEUS

De notaris is dus ambtenaar. In de huidige Wet op het notarisambt wordt dat al duidelijk in het eerste lid van het eerste artikel. Hij wordt in die wet gekenschetst als ambtenaar met een ambt dat de bevoegdheid inhoudt om authentieke akten te verlijden in de gevallen waarin de wet dit aan hem opdraagt of een partij zulks van hem verlangt en andere in de wet aan hem opgedragen werkzaamheden te verrichten (art. 2 Wna). De notaris is ook ondernemer, is niet bij de overheid in dienst en wordt dan ook niet door de overheid bezoldigd. Ook is hij in beginsel zelf en niet de overheid aansprakelijk voor door hem in de uitoefening van zijn ambt gemaakte beroepsfouten.<sup>3</sup> Dat maakt hem tot een atypische ambtenaar.<sup>4</sup> Dat blijkt ook al snel na kennisneming van de Ambtenarenwet. Art. 1 van die wet bestempelt als ambtenaar in de zin van deze wet: degene die is aangesteld om in openbare dienst werkzaam te zijn. ‘Tot den openbaren dienst behooren alle diensten en bedrijven door den Staat en de openbare lichamen beheerd.’ Maar in art. 2 wordt duidelijk dat het hart van de Ambtenarenwet: Titel III, Bepalingen van materieel recht, niet van toepassing is op onder meer notarissen en gerechtsdeurwaarders. Toch is de status van ambtenaar van belang vanwege zijn aanstelling ‘om in de openbare dienst werkzaam te zijn’.<sup>5</sup> En ook, omdat het aan een ambtenaar toekomende ambt de dogmatische voorloper is van hetgeen wij vandaag de dag een bestuursorgaan noemen.<sup>6</sup>

#### 2.1.2 DE NOTARIS IS BESTUURSORGAAN

##### 2.1.2.1 BESTUURSORGAAN MAAR NIET HEUS

De notaris is net als de gerechtsdeurwaarder ook bestuursorgaan. Dat blijkt in de eerste plaats uit Algemene wet bestuursrecht maar ook uit de Wet openbaarheid van bestuur en de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen. Maar nadat de wetgever de notaris als zodanig heeft gedetermineerd, worden de daar voor bestuursorganen aan verbonden consequenties weer nagenoeg geheel geëcarteerd.

De juridische consequenties van de hoedanigheid van bestuursorgaan lijken daardoor op het eerste gezicht zeer beperkt.<sup>7</sup>

#### *2.1.2.2 DE NOTARIS IS 'ECHT WEL' EEN BESTUURSORGAAN*

In zijn mooie bijdragen over het notariaat heeft collega Zijlstra<sup>8</sup> zijn licht doen schijnen over de typering door de wetgever van de notaris als bestuursorgaan. Die vindt hij juist.

Vervolgens bezieet hij het ecarteren van de notaris voor de toepasselijkheid van de Algemene wet bestuursrecht. Die chirurgische ingreep is hem te ruw uitgevoerd. Sommige bepalingen hadden zonder probleem gehandhaafd kunnen worden. Meer dan eens lees ik bij deze auteur dat 'de ambtshandelingen van de notaris zich uitstekend lenen voor toepasselijkheid van de Awb en de beginselen van behoorlijk bestuur'.<sup>9</sup> Beeldend is zijn kenschets dat het besluit van een notaris om wel of juist niet mee te werken aan bij voorbeeld de overdracht van een registergoed, voor toetsing binnen dat kader geschikt is.

Die gedachtegang intrigeert mij meer en meer. Zouden we de notaris niet veelmeer moeten zien als een bestuursorgaan dat een passeervergunning verleent om bepaalde civielrechtelijke rechtshandelingen aan te gaan? De vorm van die vergunning is dan de authentieke akte die met de handtekening van de notaris wordt bezegeld. De cliënt die de notaris een opdracht verleent om een akte te maken, doet in wezen het verzoek om een passeervergunning. De beslissing van de notaris om al dan niet te passeren is dan een beschikking, en wel een beschikking op aanvraag en niet een ambtshalve beschikking.<sup>10</sup> Omdat het een specifieke cliënt is die om een akte vraagt, is sprake van een persoonsgerichte beschikking. Die beschikking dient verder te worden gekenschetst als een limitatieve en imperatieve beschikking. De typering als imperatieve of gebonden beschikking verwijst dan naar de ministerieplicht van art. 21 lid 1 Wna. Het limitatieve van de beschikking ziet op de beperkte mogelijkheden om dienst te weigeren, die zijn opgenomen in art. 21 lid 2 Wna.<sup>11</sup> Het beeld



spreekt mij zeker aan in de gevallen waarin de wet een notariële akte eist om de rechtshandeling tot stand te kunnen brengen.

Wat hiervan zij, van hetgeen in de Wna uit de Awb wèl van toepassing is verklaard, geldt dat de in de Awb vaak in algemene bewoordingen opgestelde normen het notariaat tot verdere overdenking aanzetten. In het slechtste geval geldt: baat het niet, dan schaadt het niet. Ik noem bij wijze van voorbeeld het verbod van vooringenomenheid en belangenverstrengeling van art. 2:4 Awb, dat aansluit bij, maar algemener van opzet is dan, de in art. 17 lid 1 in de Wna al voorgeschreven onpartijdigheid.

De rechtssystematisch juiste typering als bestuursorgaan, dwingt mijns inziens tot verdere overdenking. Wat daarvan zij, de hoedanigheid van ambtenaar en bestuursorgaan dwingt te notaris dan ook zich te richten op het algemeen, maatschappelijk of publieke belang<sup>12, 13</sup>.

## 2.2 NOTARIS EN PUBLIEK BELANG

Dat kan verder onderbouwd worden door te wijzen op de uitzondering op de ministerieplicht van de notaris om de hem bij of krachtens de wet opgedragen of de door een partij verlangde werkzaamheden te verrichten (art. 21 lid 1 Wna): de verplichte dienstweigering. De notaris zal zich van dienstverlening moeten onthouden 'wanneer naar zijn redelijke overtuiging of vermoeden de werkzaamheid die van hem verlangd wordt, leidt tot strijd met het recht of de openbare orde, wanneer zijn medewerking wordt verlangd bij handelingen die kennelijk een ongeoorloofd doel of gevolg hebben of wanneer hij andere gegronde redenen voor weigering heeft' (art. 21 lid 2 Wna).

De gronden die tot dienstweigering moeten aanzetten zijn pas in 1999 in de Wet op het notarisambt genoemd.<sup>14</sup> Tot dat jaar leerde de wet niet meer dan dat de redenen voor dienstweigering gegrond moesten zijn (art. 6 Wna, oud).<sup>15</sup> De bij de wetswijziging van 1999 tot stand gekomen 'concretisering' van de redenen voor dienstweigering, was een weergave van hetgeen tot die tijd binnen de beroepsgroep en in de notariële literatuur al werd geleerd. De notaris werd voorgehouden dat hij moest weigeren akten te verlijden waarvan de inhoud kennelijk in strijd is met de openbare orde of de goede zeden. Het pas veel later ook in art. 21 lid 2 van de Wet op het notarisambt genoemde 'strijd met de openbare orde', was een verwijzing naar het algemeen belang. "Regels, betreffende de openbare orde zijn die, waarbij het algemeen belang rechtstreeks is betrokken, dus zowel de regel van publiekrecht, als die van gemengd-privaat-publiekrechtelijke

aard.”, aldus bijvoorbeeld Melis. Diezelfde auteur stelde zich de vraag of de notaris zijn medewerking mocht verlenen aan handelingen in strijd met regels met een dwingend karakter. Dwingend in de zin dat deze regels overtreding met nietigheid straffen, zonder dat die regels óók strijd opleveren met de openbare orde of goede zeden (in welk laatste geval, zoals gezegd, dienstweigering geboden was). Melis meende dan dat de notaris partijen moest waarschuwen en hun op de gevolgen van hun handelen moest wijzen, maar dat dan geen ruimte was voor dienstweigering, aangenomen althans ‘dat de belangen van derden niet in het gedrang komen’.<sup>16</sup>

Die zorg voor derden kent zijn neerslag al in de zeventiende en achttiende eeuwse handboeken voor notarissen. Aangaande de leerstukken van dienstverlening en dienstweigering werd geleerd dat de notaris die met laakbare voornemens van partijen in aanraking kwam, zoals die ter verkorting van rechten van schuldeisers, tot dienstweigering verplicht was. “Niet alleen waar belangen van partijen in het geding waren, maar ook wanneer rechten van derden gevaar liepen, was er geen plaats voor hetgeen men later notariële lijdelijkheid is gaan noemen.”<sup>17</sup>

Aangaande het door de notaris na te streven publiek belang trekt Lekkerkerker voor onze tijden parallellen met de advocaat en wijst op de bevindingen van de Commissie Advocatuur<sup>18, 19</sup>. Hij geeft aan dat de notaris uit hoofde van zijn ambt een publieke verantwoordelijkheid heeft. ‘Hij verricht ambtshandelingen, hij staat voor de rechtszekerheid en voor rechtsbescherming. Zijn ministerie moet voor ieder toegankelijk zijn. Hij is onpartijdig en bestuursorgaan in de zin van de Algemene wet bestuursrecht. Maar er is meer.’ Zo wijst hij op een voor de advocaat genoemde norm die direct is terug te voeren op de publieke verantwoordelijkheid: het respect voor de gerechtvaardigde belangen van derden en de samenleving als geheel. Duidelijk is dat die voor de advocaat, partijdig van nature, geldende norm, in versterkte mate heeft te gelden voor de van nature onpartijdige notaris. Ook de taken die mede voor de notaris voortvloeien uit de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (WWFT) vormen uitingen van het nemen van maatschappelijke verantwoordelijkheid. Lekkerkerker koppelt aan de voor de notaris zo kenmerkende onpartijdigheid, met juistheid de eis in zekere mate zorg te hebben voor belangen van derden.<sup>20</sup>

## 2.3 HOE MOET DE NOTARIS HET MAATSCHAPPELIJK, ALGEMEEN OF PUBLIEKE BELANG DAN *IN CONCRETO* NASTREVEN?

Eerst en vooral behoort de notaris het publiek belang te dienen door te doen wat de wet hem opdraagt: het verlijden van authentieke akten, waarbij het zijn taak is om te bezien of dat mogelijk is, gezien de vereiste rechtmatigheid en rechtszekerheid voor de door middel van de notariële akte tot stand te brengen of vast te leggen rechtshandeling van partijen. De notaris heeft onmiskenbaar een ordenende functie in het rechtsverkeer.<sup>21</sup> In dat verband is naast de notariële zorg voor rechtszekerheid en later rechtsbescherming van partijen ook langzaam maar zeker meer gehoor gekomen voor de zorg voor de belangen van derden, dat wil zeggen zorg voor anderen dan degene(n) die de notaris zijn opdracht tot dienstverlening geeft en zorg voor anderen dan de direct belanghebbenden in de personen van de partijen bij zijn akte.<sup>22</sup> De Tilburgse Hypotheekbankarresten getuigen van de plicht van de notaris zorg te hebben voor de weinig concrete groep schuldeisers van een bank als cliënt van de notaris.<sup>23</sup> Het arrest Novitaris getuigt van de plicht van de notaris zorg te hebben voor bepaalde, concrete personen die niet bij de akte van de notaris zijn betrokken, zoals personen met een ouder recht op levering.<sup>24</sup> Met die uit hoofde van zijn taak te betrachten zorg voor derden richt de notaris zich in belangrijke mate op publiek belang.

Op deze plaats beperk ik mij tot de taak van de notaris in de verhouding met één bijzondere derde: de overheid. De overheid die hem benoemt en aan wie hij dus zijn gezag ontleent.

## 3 DE AMBTENAAR IS ONDERNEMER!

### 3.1 OH JA, DAN IS ER OOK NOG DE CLIËNT

Ondanks dat de notaris een ambt uitoefent, wordt hij zoals eerder gezegd niet door de overheid betaald. Het typeert de notaris als hybride, tweeslachtig ambtenaar en daarmee een buitengewoon ambtenaar. Voor zijn beloning is hij afhankelijk van afspraken die hij daarover maakt met zijn opdrachtgever. Zijn atypische positie ontlokte Zijlstra de volgende stelling: “Kern van de rechtsstaatsidee is de scheiding tussen publiekrecht en privaatrecht, tussen ambt en ambtsdrager. In die zin zijn notarissen en gerechtsdeurwaarders, bij wie een rechtstreekse relatie bestaat tussen wijze van uitoefening van publiekrechtelijke bevoegdheden en privévermogen, te beschouwen als laatste restjes feodaliteit.”<sup>25</sup>

De spanning tussen de ambtelijke status van de notaris en zijn ondernemerschap is even oud als het notariaat zelf. Voorop staat natuurlijk dat het de overheid zelf is geweest, die welbewust heeft gekozen voor de notaris als ondernemer. Aan het einde van de negentiende eeuw werd een keuze uit drie opties aan de orde gesteld. Moest de destijds bestaande structuur van het notariaat worden gehandhaafd, moest niet worden overgegaan naar een vrij notariaat met onbeperkte concurrentie of naar een Staatsnotariaat waarbij de notaris als bezoldigd rijksambtenaar in dienst kwam van de overheid? Gekozen werd voor handhaving van het bestaande stelsel. “Daargelaten de finantiële bezwaren die de aanneming van dat stelsel<sup>26</sup> voor de schatkist zou hebben, een gevolg dat niet te licht mag geacht worden, schijnt ook de vrees niet ongegrond, dat waar de op zich zelf niet ongeoorloofde prikkel der verdiensten bij den notaris zou ontbreken, het publiek niet te allen tijde zoo goed zou zijn gediend zijn als thans het geval is. Daarbij komt dat de notaris in de eerste plaats werkzaam is ten dienste van het publiek, niet van den Staat, aldus in 1898 minister Cort van der Linden.”<sup>27</sup>

Steeds weer roept de spanning tussen ondernemerschap en de ambtelijke status vragen op. Elders onderbouwde ik dat de notaris als ambtenaar gehouden kan zijn tot handelen dat haaks staat op wat gebruikelijk ondernemerschap ingeeft.<sup>28</sup> Maar het overgrote deel van de cliënten heeft weinig tot geen boodschap aan de stelling van de notaris dat deze ook het publiek belang heeft te bewaken. In de woorden van de modale cliënt gebeurt dat dan immers op zijn kosten, over de rug van de cliënt dus. Die cliënt wenst voor zijn geld niets anders behartigd te zien dan zijn eigen belang.<sup>29</sup> Het honorarium van de notaris zou echter beter als retributie getypeerd kunnen worden: een gedwongen betaling aan de (lokale) overheid ter zake van een concrete, door de (lokale) overheid als zodanig, individueel bewezen dienst.

### 3.2 ‘NOTARIS, VOOR JOU TIEN ANDEREN’

Zodra het gaat om andere werkzaamheden dan het verlijden van authentieke akten in de gevallen waarin de wet hem dat opdraagt of andere exclusief aan hem opgedragen werkzaamheden (art. 2 Wna), is de notaris niet meer dan één van de dienstverleners op de juridische markt. Hij treedt dan vol in concurrentie. Is die concurrentie bij zijn wettelijke werkzaamheden beperkt tot andere notarissen, daarbuiten zijn er ook de andere vrije beroepsbeoefenaren en bedrijfsmatige dienstverleners. De advocaat is al genoemd met groeiende belangstelling voor bijvoorbeeld het erf- en familievermogensrecht en vanouds voor het ondernemingsrecht. De accountant richt zich op bedrijfsoverdracht en -opvolging maar ook op belastingadviezen en het verzorgen van aangiften. Van

al weer andere orde is de concurrentie van de kant van banken. Menig bank richt zich op vermogende cliënten en heeft een eigen afdeling *estate planning*. Met een vanwege de schaalgrootte van banken onevenredig veel groter marketingbudget worden de bancaire estate planningsdienst aangeboden. Van een andere snit dan de notaris is bij voorbeeld zeker ook de belastingadviseur.

Het is naar mijn inschatting mede de druk vanuit de belastingadvieswereld en de banken die het notariaat heeft aangezet scherper voor de wind te zeilen. De door de overheid zo vurig gewenste grotere concurrentie binnen het notariaat, die zijn vorm kreeg in de in 1999 ingevoerde Wet op het notarisambt, heeft daar eveneens een belangrijke rol bij gespeeld. De wetgever heeft het onderscheid tussen het exclusief aan het notariaat voorbehouden terrein van de wettelijke werkzaamheden en het gebied van de buitenwettelijke werkzaamheden, waar dat geenszins het geval is, ten onrechte scherp aangezet. Het ontstaan van het specialisme *estate planning* binnen het notariaat, is mijns inziens onmiskenbaar een reactie op de *estate planning* zoals opgezet door ABN AMRO in de negentiger jaren van de vorige eeuw.

Het appel vanuit de beroepsgroep van belastingadviseurs voor de leer van het *fair share* is van zeer recente datum. De vraag is wat dat appel feitelijk te weeg gaat brengen. Ondertussen kiest de individuele, calculerende burger met zijn voeten zijn eigen weg. 'Betaal ik een notaris die door wet en beroepsregels is gebonden en mij daarom als snel moeilijke vragen stelt? Of opteer ik voor een partijdig (belasting-)adviseur, die niet gehinderd door een na te streven publiek belang, partijdig mijn particuliere kant kiest?'

### 3.3 DE PUBLIEKE OPINIE

In de publieke opinie wordt de taak van facilitators, zoals de notaris, de accountant, de advocaat en de belastingadviseur, steeds kritischer bekeken. De maatschappelijke verwachtingen zijn zeker voor de notaris hoog. Jonathan Soeharno, hoogleraar Rechtspleging en rechtsfilosofie aan de Universiteit

van Amsterdam, noemt notaris bij uitstek het meest integere beroep.<sup>30</sup>



Van zeer recente datum is er het fenomeen van de Panama Papers: het door een anonieme klokkenluider veroorzaakte lek van data afkomstig van het Panamese advocatenkantoor Mossack Fonseca, waarmee een gigantische hoeveelheid informatie vrijkwam over ‘hoe rijken en welgestelden belasting weten te ontduiken en ontwijken, maar ook over geld dat is verdiend met drugs, wapens en bloeddiamanten, over geheime offshorebedrijven waarmee staatshoofden en dictators hun geld veilig meenden te stellen’.<sup>31</sup> Verontwaardigd is gereageerd op de betrokkenheid van een notaris bij rechtshandelingen in samenwerking met trustkantoor Infintax, dat Mossack Fonseca van belastingadviezen en trustdiensten voorzag. In het Financieel Dagblad werd de staf gebroken over ‘de schijnverkoop van een pand in Ecuador, die een transactie van bijna \$ 2 mln vanuit het belastingparadijs Anguilla moet verhullen’ en over het passeren van een akte ‘voor de uitgifte van certificaten door een commanditaire vennootschap, terwijl deze niet is ingeschreven in het Handelsregister’. Naar aanleiding daarvan werd door emeritus hoogleraar M.J.A. van Mourik gesproken over ‘juridisch cowboygedrag’ van de betrokken notaris’.<sup>32</sup>

Begrijpelijk(er) wordt veel meer dan de Panama Papers onder de loep genomen. Ik volsta hier de rol van het notariaat bij vastgoedfraude en bij faillissementsfraude met rechtspersonen te noemen.

De betrokken notaris wordt met vele andere adviseurs meer dan ooit de maat genomen. De juridisch primair aan de cliënten toe te rekenen rechtshandelingen, stralen in ieder geval in moreel opzicht evenzeer op de adviseur af. Die storm steekt steeds straffer op.

#### 4 DE OVERHEID ALS DERDE MET EEN ALGEMEEN FINANCIËEL BELANG. KIEZEN VOOR DE VOORDELIJGSTE WEG

## 4.1 NOTARIS ALS VERLENGSTUK VAN DE OVERHEID

De notaris wordt als ambtenaar die zijn benoeming aan de overheid ontleent, ingezet ter effectuering van specifiek overheidsbeleid. Ik noem in de eerste plaats zijn taak in het kader van de Wet voorkeursrecht gemeenten. De notaris houdt voor de overheid toezicht op de naleving van het gemeentelijke voorkeursrecht. Ik noem ook zijn taak in het kader van de Huisvestingswet. Inschrijving in de openbare registers van een notariële akte van splitsing in appartementsrechten als bedoeld in art. 5:109 BW vindt alleen plaats indien onder de akte een notariële verklaring is opgenomen dat ten tijde van het verlijden van de akte een vergunning als bedoeld in art. 22 Hvw niet was vereist dan wel onherroepelijk is geworden. In de derde plaats is de notaris verlengstuk van de Ontvanger der belastingen. Hij int het leeuwendeel van de overdrachtsbelasting. In 2014 ging het om 1,6 miljard euro.

Wat betekent dat voor het functioneren van de notaris in die gevallen dat de overheid een bijzonder belang heeft bij de rechtshandeling waar de notaris aan mee moet werken?

## 4.2 GEEF DE KEIZER, WAT DES KEIZERS IS?

Met de voorgaande paragrafen is nog niet veel gezegd over de vraag of de overheid onder de derden wier belang de notaris bij de uitoefening van zijn ambt in aanmerking moet nemen, een bijzondere plaats inneemt. Is dat het geval? Interessant zijn de gevallen waarin voor cliënten bij het verrichten en vormgeven van hun rechtshandelingen de financiële gevolgen daarvan jegens de overheid, richting gevend zijn. In hoeverre is er dan ruimte voor de notaris om de wensen van cliënten door zijn bijstand te vervullen? Heeft de notaris evenveel of minder ruimte dan andere adviseurs?

Ik begin met de fundamentele constatering uit het belastingrecht dat een belastingplichtige mag kiezen voor de voor hem meest voordelige weg.<sup>33</sup>

## 4.3 DE NOTARIS IS BELASTINGADVISEUR. DAAR VLOEIEN VERPLICHTINGEN UIT VOORT

### 4.3.1 DE NOTARIS EN HET BELASTINGRECHT

In het Besluit op het notarisambt van 27 september 2012 is in art. 2 sub c onder meer als beroepsvereiste vermeld: ‘grondige kennis van en inzicht in het belastingrecht, voor zover van belang voor de notariële praktijkuitoefening’.<sup>34</sup> Traditioneel wordt daarbij in de eerste plaats gedacht aan kennis van overdrachtsbelasting en daarmee samenhangende omzetbelasting alsmede aan kennis van erfbelasting. Maar de vereiste kennis van de notaris moet verder gaan. Die moet ook zien op de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Aan de wetten die worden genoemd naast de Successiewet 1956, moet aandacht worden besteed voor zover van belang voor de notariële praktijkuitoefening. Bij het onderricht in en de bestudering van deze wetten zal ook aandacht moeten worden geschonken aan de onderlinge samenhang.

In dit verband verwijs ik voor overdrachtsbelasting naar art. 18 Wet op belasting van rechtsverkeer jo. art. 21a Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994. In dit laatste artikel is onder meer bepaald dat “met betrekking tot de overdrachtsbelasting ter zake van de verkrijging van andere goederen dan de goederen, bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, waarvan een notariële akte is opgemaakt, door de notaris namens de verkrijger aangifte (wordt) gedaan, door het aanbieden ter registratie van de akte en het langs elektronische weg aanbieden van de gegevens, bedoeld in artikel 4 van de Uitvoeringsregeling Registratiewet 1970, op de wijze, bedoeld in dat artikel. (...) In de akte worden alle gegevens opgenomen waarvan kennisneming van belang is of kan zijn voor de heffing van de overdrachtsbelasting.”

In het kader van de belangrijke rol die de notaris in de praktijk en in de wet is toegedacht in het kader van het erfrecht, wordt ook diens aandacht voor de aangifte erfbelasting gevraagd. Zoals gezegd maakt het Besluit op het notarisambt duidelijk dat er natuurlijk ook op andere fiscale terreinen aandacht van de notaris moet zijn.<sup>35</sup>

De notaris is dus óók in zekere mate belastingadviseur.<sup>36</sup> Heeft de rechtshandeling waar de notaris bijstand bij verleent, in de verhouding tot de overheid fiscale gevolgen voor meer dan één partij bij de rechtshandeling dan zal de notaris met betrekking tot die partijen onpartijdig dienen op te treden. Maar als de rechtshandeling slechts fiscale gevolgen voor één partij meebrengt dan acht ik de notie dat hij ook dan onpartijdig optreedt niet voor de hand liggend. Veeleer zal dan gezegd moeten worden dat de notaris als partijdig adviseur optreedt voor degene die deze fiscale gevolgen ondervindt.



### 4.3.2 DE BELASTINGADVISEUR

#### 4.3.2.1 WET- EN REGELGEVING

Treedt de notaris in de uitoefening van zijn ambt tevens op als belastingadviseur dan komt hij daarmee ten minste op één lijn met andere belastingadviseurs. Voor alle belastingadviseurs geldt dat het op hen toepasselijke fiscale sanctierecht recentelijk belangrijk strenger is geworden. Sedert 1 juli 2009 zijn de belastingadviseurs gaan horen tot de groep van personen aan wie fiscale boeten kunnen worden opgelegd. Niet langer zijn het uitsluitend de belastingplichtige en inhoudingsplichtige die beboet kunnen worden. Ingrijpend is dat alle deelnemingsvormen uit het commune strafrecht voor het fiscale boeterecht toepasselijk zijn geworden. Niet langer kunnen slechts de medepleger en de feitelijk leiding- en opdrachtgever in beeld komen, zoals sedert medio 2009 het geval was, maar per 1 januari 2014 ook andere deelnemende belastingadviseurs. Voor de praktijk van de belastingadviseur is vooral de medeplichtigheid gevaarlijk. Het doen plegen en uitlokken liggen voor de belastingadviseur minder voor de hand. Een medeplichtige is bij het misdrijf behulpzaam.

Ook zijn materiële boete- en strafbepalingen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen uitgebreid. Een voorbeeld daarvan is de uitbreiding van de informatieplicht van de contribuabele jegens de belastingdienst.<sup>37</sup>

#### 4.3.2.2 NORMATIEK VOOR DE BELASTINGADVISEUR, WAARONDER DE NOTARIS

Wat zijn de normen die voor de belastingadviseurs volgen uit het fiscale sanctierecht?

Belastingadviseurs zullen in ieder geval niet mee mogen werken aan fraude.<sup>38</sup> Voor de notaris is een voorbeeld daarvan het verzwijgen van goederen in een aangifte erfbelasting. De tuchtrechter brak de staf over een notaris die direct of indirect meewerkte aan de mogelijkheid dat derden ten onrechte informatie onthouden aan de fiscus die voor een juiste belastingheffing noodzakelijk is.<sup>39</sup>

Werkt de notaris mee aan een opzettelijk onjuiste belastingaangifte, dan zal hij als medepleger strafbaar zijn op grond van art. 68 AWR. Dat de notaris ook hier voorzichtig te werk zal moeten gaan, is duidelijk geworden in een geruchtmakende zaak rond de nalatenschap van de Russische kunstenaar Chardzjiëv. Deze avantgardistische schilder benoemde een notaris tot executeur. In de aangifte voor het recht van successie werd onder meer de tot de nalatenschap behorende kunstcollectie (sieraden, schilderijen, antiek) voor 'nihil' aangegeven terwijl die waarde

aanmerkelijk meer dan nihil bedroeg. De rechtbank Amsterdam oordeelde dat de notaris pleegt valsheid in geschrift pleegde in de aangifte erfbelasting.<sup>40</sup>

Ook bij de aangifte overdrachtsbelasting dient de notaris waakzaam te zijn. Een notaris mag niet meewerken aan een akte waarin de notaris namens de verkrijger een heffingsgrondslag opneemt gelijk aan de tegenprestatie ('de koopprijs') wetende dat de waarde objectief hoger is (vergelijk art. 9 Wet op belastingen van rechtsverkeer), of waarin het registergoed een voor de omzetbelasting fiscaal relevante kwalificatie wordt toegeschreven als bouwgrond wetende dat die kwalificatie onjuist is.<sup>41</sup>

Van andere orde zijn de gevallen waarin de notaris zou meewerken aan rechtshandelingen waarin de civielrechtelijke vorm niet overeenkomt met de fiscale kwalificatie. Gevallen waarin de notaris bijstand verleent aan een belastingplichtige terwijl door middel van het civiele recht een schijnwerkelijkheid wordt gecreëerd, die dus niet overeen komt met de realiteit, en gevallen van notariële betrokkenheid bij een door een belastingplichtige verrichte rechtshandeling of samenstel van rechtshandelingen die tot gevolg heeft dat geen of minder belastingheffing wordt geheven. Ik refereer aan de fiscale leerstukken van de zelfstandige fiscale kwalificatie, van schijn en wezen en *fraus legis* die instrumenten vormen waarmee de inspecteur op pad kan gaan.<sup>42</sup> Om tot *fraus legis* te kunnen concluderen zijn de volgende aspecten relevant. In de eerste plaats mag er geen andere belang en geen andere bedoeling zijn dan de verijdeling van belastingheffing. Ook moet de door partijen geschapen rechtstoestand praktisch op één lijn te stellen zijn met de door de wet aan belasting onderworpen toestand. In de derde plaats zouden doel en strekking van de wet worden miskend, indien de handeling van partijen niet evenzeer als de in de wet voorziene verrichting door de belasting werd getroffen.<sup>43</sup> In de lijn van *fraus legis* ligt het fiscale leerstuk van de misbruik van recht zoals zich dat in het kader van de omzetbelasting heeft ontwikkeld.<sup>44</sup>

Heeft de notaris zich verre van te houden van die fiscaal gevaarlijke rechtshandelingen? Geleerd wordt wel dat de notaris zijn cliënt, de belastingplichtige, er in het kader van het leerstuk schijn en wezen ten minste op zal moeten wijzen dat wat op papier komt mogelijk fiscale gevolgen heeft of dat mogelijk als *in fraudum legis* te kwalificeren handelen, fiscale consequenties kan meebrengen.<sup>45</sup> Maar dat vind ik evident. Het gaat erom of de notaris zijn dienst moet weigeren als hij een rotte eierenlucht ruikt.

Deze vraag is nader aan de orde gekomen in een casus waarover de Hoge Raad zich op 15 maart 2013 uitsprak.<sup>46</sup> X2 had de juridische eigendom van zes onroerende zaken in Z (registergoederen 1 tot en met 6), waarvan de economische eigendom voor de helft berustte bij X2 en voor de andere helft bij belanghebbende. Verder waren belanghebbende en X2 ieder voor de

onverdeelde helft (juridisch en economisch) eigenaar van vier onroerende zaken in Z (registergoederen 7 tot en met 10). Op 23 december 2003 zijn belanghebbende en X2 een geregistreerd partnerschap aangegaan onder de ten overstaan van een notaris opgemaakte partnerschapsvoorwaarde van uitsluiting van iedere gemeenschap van goederen met uitzondering van de tien hiervoor vermelde onroerende zaken. Eén dag later, op 24 december 2003, wordt het geregistreerd partnerschap tussen belanghebbende en X2 al weer is ontbonden. Bij notariële akte van 29 december 2003 hebben belanghebbende en X2 de tot de gemeenschap van goederen behorende onroerende zaken verdeeld. Belanghebbende heeft de eigendom van de registergoederen 1 tot en met 6 toebedeeld gekregen en X2 de eigendom van de registergoederen 7 tot en met 10. In art. 3 Wet op belastingen van rechtsverkeer juncto art. 2 lid 6 AWR is te lezen dat als verkrijging niet wordt aangemerkt die krachtens verdeling van een als gevolg van het aangaan van een geregistreerd partnerschap ontstane gemeenschap waarin de verkrijger was gerechtigd als rechtverkrijgende onder algemene titel. Was vrijdeling van overdrachtsbelasting het enige motief voor het aangaan van het geregistreerde partnerschap? De Hoge Raad concludeert: “Dit brengt mee dat het geregistreerd partnerschap buiten aanmerking moet worden gelaten voor de heffing van overdrachtsbelasting over de onderhavige verkrijging van onroerende zaken, zodat de vrijstelling op de voet van artikel 3, aanhef en letter b, van de Wet BRV op die verkrijging niet van toepassing is. De naheffingsaanslag is dan ook terecht opgelegd.”

Wat te denken van de rol van de notaris? Had die dan wel medewerking mogen verlenen? Is het middel om tot de gewenste belastingbesparing te komen niet volstrekt oneigenlijk, nu dat is bedoeld voor personen die affectieve relatie onderhouden? Schols meent dat de notaris moest meewerken, hij kan zijns inziens niet met een beroep op *fraus legis* dienst weigeren. “Het beroep hierop is voorbehouden aan de inspecteur en belastingrechter. Partijen zouden anders ook geen *fair chance* krijgen om het oordeel van de belastingrechter over de betreffende kwestie in te roepen. En vergeet bij de onderhavige kwestie niet dat rechtbank Arnhem ondanks de toepassing van *fraus legis* oordeelde dat sprake was van een pleitbaar standpunt! En wat te denken van de (tegenovergestelde) visie van Hof Arnhem en A-G Wattel? Kortom, *fraus legis* is geen wiskunde en de notariële ethiek mag niet te snel ingezet worden om het ontgaan van belasting te voorkomen. Anders wordt het als de voorgelegde route een kopie is van een reeds in *fiscalibus* uitgemaakte zaak.”<sup>47</sup>

Ik kan Schols hier volgen zij het dat ik wil benadrukken dat mijns inziens voor notariële bijstand een voorwaarde dient te zijn dat sprake is van een pleitbaar standpunt. Met een pleitbaar standpunt wordt bedoeld een opvatting over de kwalificatie van de feiten of de toepassing van het recht op de feiten die in redelijkheid verdedigbaar is, als gevolg waarvan geen boete wordt opgelegd.<sup>48</sup>

### 4.3.3 IS DE NOTARIS GEEN GEWONE BELASTINGADVISEUR?

#### 4.3.3.1 INLEIDING

Ik noemde dat de notaris in dit palet ten minste op één lijn met andere belastingadviseurs dient te worden gesteld. Of zal hij terughoudender moeten zijn vanwege zijn ambt? Ik citeer Nuijens: “In de uitoefening van zijn beroep dient de (fiscale) professional de belangen van zijn cliënt te dienen, die is immers koning. Sommige actoren, zoals de notaris, zijn meer dan anderen echter eveneens verplicht de ‘openbare orde’ in ogenschouw te nemen.”<sup>49</sup> De vraag wat die verplichting om de openbare orde in ogenschouw te nemen dan betekent, wordt niet ingevuld.

#### 4.3.3.2 HOE ALS NOTARIS OM TE GAAN MET EEN FISCALE ‘MEEVALLER’ IN PRIVÉ?

De vraag of het handelen of nalaten van de notaris als belastingadviseur op grond van het civiele recht, het strafrecht dan wel het fiscale sanctierecht door de beugel kan, is weer een andere dan die hoe de tuchtrechter daar tegenaan kijkt. Dat is gebleken uit een geruchtmakende zaak beoordeeld door de Notariskamer van het hof Amsterdam in 2005.<sup>50</sup> De casus handelende over de aangifte successierecht (erfbelasting) van een tante van een notaris. De notaris was met acht andere neven en nichten erfgenaam van tante; de notaris was door zijn tante benoemd tot executeur(-testamentair). De notaris is door de erfgenamen gemachtigd om onder meer de aangifte voor het recht van successie in te dienen, hetgeen hij ook deed. Uit de aangifte bleek dat het saldo van de nalatenschap bedroeg fl. 6.130.340 waarbij iedere erfgenaam verkreeg fl. 681.148,94. De aangifte is op 27 maart 2002 door de belastingdienst ontvangen. Op 12 augustus 2002 verstuurde de belastingdienst aan de notaris een beschikking waarin de inspecteur op grond van artikel 12 Algemene wet inzake rijksbelastingen besluit om in de nalatenschap van tante geen aanslag voor het recht van successie op te leggen. Op 28 oktober 2003 herstelt de inspecteur van de belastingdienst de vergissing door middel van een navorderingsaanslag van € 1.519.291. Aan de notaris wordt door de belastingdienst verweten dat hij, zelf erfgenaam, mede als gemachtigde van de overige erfgenamen, in de nalatenschap van erflaatster heeft nagelaten de belastingdienst te wijzen op een foutieve beschikking die de belastingdienst op 12 augustus 2002 naar hem heeft verstuurd. In die beschikking had de inspecteur abusievelijk besloten om in voormelde nalatenschap geen aanslag voor het recht van successie op te leggen, terwijl uit de door de notaris ingediende aangifte duidelijk blijkt dat een aanzienlijk bedrag aan successierecht verschuldigd zal zijn. Het had volgens de

belastingdienst op de weg van de notaris gelegen om de belastingdienst op deze onjuistheid te wijzen. De voorzitter van de Kamer van Toezicht legt de zaak na de mededelingen over het nalaten van de notaris zelf voor aan de Kamer van Toezicht. De belastingdienst heeft zijn vergissing overigens medio 2003 ontdekt en op 28 oktober 2003 de vergissing hersteld door middel van een navorderingsaanslag van € 1.519.291.

De Notariskamer meent dat de notaris onjuist handelde. Ik citeer de cruciale overwegingen 8.8 en 8.10 van de uitspraak.

*“8.8. In grief 5 stelt de notaris dat de kamer ten onrechte overweegt dat van de notaris verwacht mag worden – ongeacht of deze handelt in de uitoefening van zijn beroep of daarbuiten – dat hij bij een voor hem overduidelijke omissie of fout van (bijvoorbeeld) een openbaar lichaam, dit openbaar lichaam daarvan in kennis stelt. In zijn verweerschrift bij de kamer heeft de notaris aangevoerd dat zijn privé stilzitten geen uitstraling had of heeft op zijn ambtsuitoefening.*

*Het hof overweegt ten aanzien van deze grief dat het in zijn algemeenheid mogelijk is dat gedragingen van een notaris, gelegen buiten zijn ambtswerkzaamheden, afbreuk doen aan de eer en het aanzien van het ambt dat de notaris bekleedt. Voorts overweegt het hof dat, gezien de aard van de door de notaris te verrichten – ten dele door de wetgever aan hem bij uitsluiting opgedragen – werkzaamheden, van de notaris mag worden verwacht dat hij niet alleen rekening houdt met de gerechtvaardigde belangen van zijn opdrachtgevers, doch evenzeer met die van derden, waaronder begrepen de overheid.*

*In het door de notaris aangevoerde arrest van de Hoge Raad van 9 juli 2004 (LJN: AP9662) overweegt de Hoge Raad aldus:*

*Indien echter een aanslag te laag is vastgesteld niet als gevolg van een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten die bepalend zijn voor de (omvang van de) belastingplicht of van een onjuist inzicht van de inspecteur in het recht, maar als gevolg van een vergissing die heeft geleid tot een discrepantie tussen wat de inspecteur wilde en wat in het aanslagbiljet is vastgelegd, zoals bijvoorbeeld een schrijf-, reken-, overname- of intoetsfout, en het voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar was dat bij de totstandkoming van de aanslag een fout was gemaakt – waarbij niet van belang is of tevens kenbaar was waarin de fout bestond -, is overeenkomstig de hoofdregel navordering toegestaan. Op aan het aanslagbiljet te ontlelen vertrouwen kan een belastingplichtige zich in een dergelijk geval niet met vrucht beroepen.*

*Ter zitting heeft de notaris gesteld dat hij ettelijke malen gebruik had gemaakt van de zogenaamde Elsevier belastingschijf. Hij stelde dat, welke bedragen hij ook invoerde, er steeds een positieve*

*aanslag uit voortkwam. Het hof oordeelt dan ook dat het voor de notaris, in overeenstemming met de geciteerde overweging van de Hoge Raad, redelijkerwijs kenbaar is geweest dat door de belastingdienst een fout is gemaakt. Het hof is van oordeel dat het handelen in deze van de notaris als privé persoon zodanig raakt aan zijn functioneren als notaris dat dit handelen als privé persoon in een procedure als deze kan worden beoordeeld. Ten aanzien van dit handelen is het hof, evenals de kamer, van oordeel dat van een behoorlijk en zorgvuldig handelend notaris, ongeacht of hij handelt in de uitoefening van zijn beroep of daarbuiten, verwacht mag worden dat bij een voor hem overduidelijke omissie of fout van, in casu, de belastingdienst, hij deze daarvan in kennis stelt. Dit alles laat onverlet de door de notaris geciteerde discussies in diverse gremia binnen de beroepsgroep, zoals ook door hem aangevoerd in grief 9.*

8.9. (...)

*8.10. Zoals in 8.8. overwogen is het hof van oordeel dat de notaris, voor zover het hemzelf betrof, de belastingdienst had moeten melden dat er een fout was gemaakt. In het licht van het voorgaande doet daaraan niet af dat deze verplichting niet op hem rust in zijn hoedanigheid van executeur-testamentair.”<sup>51</sup>*

De wijze waarop een notaris zijn rol als belastingadviseur uitoefende is meer aan de tuchtrechter voorgelegd.<sup>52</sup> In de hier voorliggende casus is typerend omdat de notaris toch primair vanuit zijn persoonlijke, privé-domein opereerde. Hij was zelf erfgenaam. De tuchtrechter pleegt het handelen van de notaris in privé tamelijk snel relevant te vinden voor zijn functioneren als openbaar ambtenaar. Dat de tuchtrechter zich dus competent oordeelde om over het nalaten van de notaris te oordelen, mag daarom niet verrassen. Wel verrast de strengheid van de tuchtrechter.<sup>53</sup> Betekenisvol is de overweging dat van de notaris mag worden verwacht dat hij niet alleen rekening houdt met de gerechtvaardigde belangen van zijn opdrachtgevers, doch evenzeer met die van derden, waaronder begrepen de overheid. De overheid wordt uitdrukkelijk in de rij van derden geschaard, zij het dat deze geen *primus inter pares* is.

Zouden voor andere fiscale raadslieden andere regels gelden? Daarbij kan naast de belastingadviseur pur sang ook worden gedacht aan de advocaat en de accountant. Een antwoord is niet zo eenvoudig.<sup>54</sup> Een volmondig bevestigend antwoord in de zin dat de notaris strenger de maat zou moeten worden genomen, gaat mij te ver.

#### **4.3.3.3 HOE ALS NOTARIS OM TE GAAN BIJ TWIJFEL OVER HETGEEN DOOR CLIËNTEN AAN BELASTING MOET WORDEN AFGEDRAGEN?**

Een belangrijke richtlijn van de tuchtrechter is ook naar voren gekomen in een uitspraak van de Notariskamer van 2007.<sup>55</sup> Aan de orde was een overdracht van registergoed waarbij kon worden betwijfeld of al dan niet met juistheid een beroep op een vrijstelling overdrachtsbelasting voor monumenten kon worden gedaan. Besloten wordt dat beroep te doen. De behandelend kandidaat-notaris ziet tot zijn verrassing het beroep op de vrijstelling overdrachtsbelasting niet afgewezen. Hij wendt zich daarop in een brief, in naam van de cliënt tot de belastingdienst. Klagers verwijten de kandidaat-notaris dat hij, zonder toestemming van klagers en zonder met hen te overleggen, de belastingdienst erop opmerkzaam heeft gemaakt dat geen aanslag was opgelegd. Klagers hadden met hem afgesproken dat afgewacht zou worden of, en zo ja hoe, de belastingdienst zou reageren op het beroep op vrijstelling van overdrachtsbelasting. Zij waren, anders dan de kandidaat-notaris stelt, niet uit op een proefprocedure. Dat de belastingdienst klagers ook zou hebben aangeslagen als de kandidaat-notaris niet de gewraakte brief zou hebben geschreven, zoals de kandidaat-notaris had gesteld, stond volgens klagers geenszins vast en was volgens klagers niet waarschijnlijk. Anders dan de kandidaat-notaris meende had de hoofdelijke aansprakelijkheid van de notaris volgens klagers voor een onverhoopt ooit op te leggen aanslag niet mogen leiden tot het op eigen initiatief waarschuwen van de belastingdienst. In dit verband komt de Notariskamer tot het volgende rechtsoordeel.

*“8.1. Het behoort tot de taak van de notaris er op toe te zien dat over transacties bij de totstandkoming waarvan hij zijn medewerking heeft verleend het juiste bedrag aan belasting wordt geheven en datgene te doen wat daarvoor nodig is. Indien partijen de notaris daartoe niet in staat stellen of hem hun toestemming daartoe onthouden dient de notaris zijn diensten te weigeren. Het staat de notaris echter niet vrij om zonder de toestemming of goedkeuring van althans een van de betrokken partijen de Belastingdienst te wijzen op een door deze dienst naar het oordeel van de notaris kennelijk gemaakte fout. Dit wordt niet anders indien de notaris voor de desbetreffende belasting naast partijen mede aansprakelijk is.”*

Hieruit volgt in ieder geval dat de notaris dus terecht dienst kan én - gezien zijn opdracht ‘de keizer te geven, wat des keizers toekomt’ - moet weigeren wanneer cliënt hem niet, vóórdat een beroep op een twijfelachtige vrijstelling wordt gedaan, de vrijheid verleent om de belastingdienst te attenderen op de specifieke casus indien die vrijstelling niet aanstonds wordt afgewezen.

Deze uitspraak werd gewezen vóór de inwerkingtreding van de onder 4.3 genoemde aangescherpte wet- en regelgeving. Toen was verdedigbaar dat de notaris zich onderscheidde van andere adviseurs. Vandaag de dag is die conclusie voor de notaris, die het ondernemerschap in versterkte mate door de overheid is opgedrongen, minder evident.

## 4.4 NOTARIS EN GEBRUIK VAN ALGEMENE VOORZIENINGEN BIJ NOTARIËLE VERMOGENSOVERHEVELING - EN BESCHERMING

### 4.4.1 INLEIDING

De Grondwet leert dat de bestaanszekerheid van de bevolking en spreiding van welvaart voorwerp van zorg van de overheid zijn. De wet stelt regels omtrent de aanspraken op sociale zekerheid. Nederlanders hier te lande, die niet in het bestaan kunnen voorzien, hebben een bij de wet te regelen recht op bijstand van overheidswege, aldus art. 20 Grw. Op de aanspraken op sociale zekerheid en het recht op bijstand wordt ook door de cliënten van de notaris ingespeeld. Dat gebeurt door degene die aan ziet komen dat die aanspraken en het recht op bijstand zal moeten worden ingeroepen. Dat gebeurt ook door de omgeving van die personen. De praktijk leert dat overheidsvoorzieningen graag tegemoet worden gezien maar niet graag worden opgegeven.

### 4.4.2 UITERSTE WILSBESCHIKKINGEN VAN DERDEN AAN EEN (TOEKOMSTIG) GERECHTIGDE OP OVERHEIDSAANSPRAKEN

Het gevolg van een overlijden is dat er een vermogensovergang plaatsvindt van de erflater naar anderen. Die vermogensvooruitgang kan een relevante factor zijn voor de overheid, als de verkrijger krachtens erfrecht uit algemene middelen wordt ondersteund. De overheid hanteert een vermogensinkomensbijtelling als criterium voor de vraag of ondersteuning kan plaatsvinden. Op de wensen die cliënten hebben wordt ingespeeld. Hier kan worden gedacht aan testamentaire bepalingen die – kort gezegd – erfrechtelijke verkrijgingen van degene die mogelijk een beroep zullen doen op de overheid in zekere zin terugnemen, teniet te doen indien overheidsvoorzieningen door die erfrechtelijke verkrijgen zouden verminderen of niet langer zouden worden verstrekt. Stel dat een echtgenote goederen krachtens erfrecht van haar overleden echtgenoot, de erflater, verkrijgt onder de verplichting de kinderen bij haar overlijden een bedrag uit te keren dat gelijk is aan het erfdeel van de kinderen. Voor het geval dat die echtgenote een beroep moet doen op overheidsvoorzieningen wordt in de uiterste wil bepaald dat de vorderingen van de kinderen vervroegd opeisbaar worden. Bij dat beroep op die overheidsvoorzieningen kan worden gedacht aan verstrekkingen ingevolge de Participatiewet (voorheen Wet werk en bijstand), de Wet langdurige zorg (Wlz, opvolger van de AWBZ) en de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015. In art. 3.2.5 Wlz



wordt de eigen bijdrage mede afhankelijk gesteld van het inkomen en vermogen van de verzekerde en diens echtgenoot. Heeft de erflater zijn echtgenote anders dan in de vorm van toedeling van alle goederen van de nalatenschap verzorgd, dan wordt de testamentaire techniek dienovereenkomstig anders ingericht. Doet de langstlevende een beroep op overheidsvoorzieningen terwijl zij erfrechtelijk is bedacht met een recht van vruchtgebruik of als bezwaarde krachtens een tweetrapsmaking dan eindigt dat vruchtgebruik of dat recht onder ontbindende voorwaarde. En er zijn vele andere mogelijkheden om toch vooral te bewerkstelligen dat het recht op overheidsvoorzieningen in stand blijft.<sup>56</sup>

#### 4.4.3 GIFTEN VAN DERDEN AAN EEN (TOEKOMSTIG) GERECHTIGDE OP OVERHEIDSAANSPRAKEN

Een andere optie is het doen van een gift aan een persoon die een beroep doet of zal willen doen op overheidsmiddelen op zodanige wijze dat verdedigbaar is dat die gift de draagkracht van de begiftigde niet werkelijk zou vergroten en dus niet zou afdoen aan diens recht op overheidsmiddelen. Concreet kan worden gedacht aan de gift onder ontbindende voorwaarde van een beroep op overheidsmiddelen. Een ander voorbeeld is dat van de huurder wiens vermogen grotendeels bestaat uit een niet-opeisbare vordering uit hoofde van een zogeheten papieren schenking. Kan de huurder dan een beroep doen op huurtoeslag uit hoofde van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir), of staat art. 7 lid 3 Awir daaraan in de weg omdat de belanghebbende voordeel uit sparen en beleggen toekomt ex artikel 5.2 Wet IB 2001?

Eenzijds speelt hier de juridische effectiviteit van dergelijke giften: blijft een beroep op huurtoeslag in stand?<sup>57</sup> Anderzijds roept de aanvaardbaarheid van dergelijke giften vragen op. Wijst de notaris hier op te beproeven mogelijkheden?

#### 4.4.4 GEEN BEROEP OP DE LEGITIEME DOOR EEN (TOEKOMSTIG) GERECHTIGDE OP OVERHEIDSAANSPRAKEN?

Boek 4 BW biedt bepaalde afstammelingen de mogelijkheid aanspraak te maken op een gedeelte van de waarde van het vermogen van een erflater. Deze legitimarissen kunnen dat doen in weerwil van door de erflater gedane giften of gemaakte uiterste wilsbeschikkingen (art. 4:63 BW). Deze legitimarissen kunnen die aanspraak geldend maken in de vorm van de uitoefening van hun wilsrecht. Zij kunnen dat dus ook niet doen. Hoe werkt dat uit indien de legitimaris ook een beroep

doet op bijstand? Kan deze legitimaris afzien van zijn legitieme zonder gevolgen voor zijn rechten jegens de overheid? Ik roep hier art. 18 lid 2 Participatiewet in herinnering. Indien de legitimaris nalaat zich op zijn legitieme te beroepen kan dat getuigen van een tekortschietend besef van verantwoordelijkheid voor de voorziening van het bestaan. Echter, de parlementaire toelichting leert dat van een tekortschietend besef van verantwoordelijkheid voor de voorziening van het bestaan geen sprake is, ingeval een beroep op de legitieme slechts leidt tot een niet op korte termijn opeisbare vordering.<sup>58</sup> Hoe en wat adviseert de notaris wanneer de vraag aan de orde komt om al dan niet de legitieme in te roepen?

#### 4.4.5 GIFTEN DOOR EEN (TOEKOMSTIG) GERECHTIGDE OP OVERHEIDSAANSPRAKEN?

Ook het doen van giften verdient in dit kader een korte signalering. Bij degene die aan ziet komen dat hij een beroep zal moeten doen op algemene middelen, kan de gedachte opkomen om in het zicht daarop, giften te doen, met het oogmerk daarmee het interen op eigen middelen te ontgaan. Dat deed zich voor toen per 1 januari 2013 voor de eigen bijdragen AWBZ en Wmo een vermogensinkomensbijtelling van 8% ging gelden. Vermogende personen die zagen aankomen dat zij een hogere eigen bijdrage voor het gebruik van de AWBZ en de Wmo zouden moeten betalen, onderzochten en masse de mogelijkheden om hun vermogen veilig te stellen en verzochten hun notaris om actie om intering te voorkomen.

# “OUDEREN SLUIZEN MASSAAL GELD WEG”

Ouderen sluizen massaal hun geld weg nu de regels voor de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (AWBZ) zijn aangepast.

Ouderen met meer dan 21.000 euro op de bank betalen een eigen bijdrage voor een verblijf in een instelling die kan oplopen tot bijna 2200 euro per maand.

Bron: [www.nog.nl](http://www.nog.nl) 18-03-2013

## 4.4.6 QUO VADIS, NOTARIS?

Wat te denken van deze financieel aantrekkelijke uitstalling? Werkt de notaris daaraan mee? En als hij zijn cliënten actief wijst op die mogelijkheden, wordt hij dan de kinderlokker van de moderne verzorgingsstaat?

## 5 BEROEPSETHISCHE ASPECTEN

### 5.1 BEHOEFT HET OVERHEIDSBELANG BIJZONDER AANDACHT VAN DE NOTARIS?

#### 5.1.1 OPVATTINGEN; FAIR SHARE

In de onder 4.4 genoemde mogelijkheden van financiële vermogensplanning, komt bij de auteurs die deze behandelen de morele wenselijkheid niet uit de verf.<sup>59</sup> Maar anderen helpen om dat wel het geval te doen zijn.

In de fiscale wereld is een roep om bezinning te horen met betrekking tot het fenomeen van de agressieve *tax planning*. Die *tax planning* beperkt zich zeker niet tot de in het publieke debat zo belichte multi-nationals maar strekt zich in de woorden van Stevens uit tot ‘burgers, die – waar ze de kans kregen – zich eveneens massaal en volop te buiten zijn gegaan aan grootschalige belastingbesparende constructies’.<sup>60</sup> In de discussie wordt aandacht gevraagd voor de ethische kanten van het betalen van belasting. Betwist wordt dat wat legaal is, ook moreel verantwoord is. Niet alles wat kan, mag, wordt verdedigd. Een ieder behoort zijn *fair share* bij te dragen, opdat de staat zijn heilzame werk kan doen in een ieders belang.<sup>61</sup>

In dat verband wordt ook de notaris aan zijn jas getrokken. Ik laat Gribnau aan het woord, die voortbouwt op Van Mourik<sup>62</sup>:

“Vermogende individuen zijn als gezegd van tal van personen afhankelijk. Onder hen bevinden zich hun adviseurs, bijvoorbeeld degenen die zich met estate planning bezig houden. Zij zijn beroepsmatig bezig met ‘knutselwerk’, in de woorden van Van Mourik. Hij portretteert de estate planner als een juridisch knutselaar die ‘een grote variëteit aan juridische materialen (in het jargon “tools” geheten)’ combineert ‘voor de bouw van zijn constructie’. Ook het fenomeen schenken ondergaat dankzij hun spitsvondigheid een gedaanteverwisseling – soms even afstotend als die van Gregor Samsa. Het streven is een maximale besparing van erfbelasting – zodat de door de overheid beoogde herverdeling van vermogen wordt gefrustreerd. De begrotingsdiscipline heeft dan tot gevolg dat ‘de zwakste schouders de zwaarste lasten dragen’. Schenken op papier bijvoorbeeld is toch niet direct iets dat een wellicht enigszins naïef mens associeert met vrijgevigheid. Dat ligt volledig anders voor de estate planner: een schenking is vooral ‘een overeenkomst die er primair toe strekt een andere ten koste van de fiscus te bevoordelen en daarmee ook zichzelf een genoeg te doen. Het bevoordelen van de begiftigde is evenwel onvermijdelijk maar gaat niet altijd van harte: het wordt op de koop toe genomen’. Aldus wordt belastingrecht als een moreel neutraal instrument beschouwd dat naar believen kan worden ingezet. De integriteit van het belastingrecht wordt geofferd op het altaar van Mammon. Daarmee komen de deugden van rechtvaardigheid en matigheid onder druk te staan. Er wringt dan iets. Gelet op ‘de aard van zijn ambt schurkt de notaris dicht tegen de rechterlijke macht aan’. Moet hij dan ook niet in de buurt komen van een magistratelijk moraal als hij als ambtenaar en monopolist handelt? En als adviseur, als partij-notaris, mag hij de gerechtvaardigde belangen van derden niet uit het oog verliezen. Betekent dit dat hij ook oog moet hebben voor al die

derden die meer belasting moeten gaan betalen dankzij de (aanzienlijke) belastingreductie die hij voor zijn cliënt(en) realiseert? De beantwoording van dergelijke vragen vereist morele bezinning. Zeker is namelijk dat fiscale regels niet kunnen zonder ethiek die richting geeft aan de interpretatie en het gebruik daarvan. De notariële beroepsethiek betreft mede de verantwoordelijkheid en zorg voor de integriteit van het belastingrecht.”<sup>63</sup>

Het notariaat wordt hier op confronterende wijze een spiegel voorgehouden. De discussie gaat mijns inziens verder dan agressieve tax planning en gaat evenzeer op voor agressieve vermogensplanning in het kader van overheidsvoorzieningen. Vermelding verdient dat het notariaat de voorgehouden spiegel in dit geval ook zelf opzoekt. Gribnau schreef zijn uitdagende artikel op uitnodiging van de redactie van het Weekblad voor Privaatrecht Notariaat en Registratie (WPNR) in het kader van het themanummer Notaris, belastingen en ethiek. En het was zeker niet de eerste keer dat die spiegel werd voorgehouden.

Deze invalshoek kan overigens niet louter op applaus rekenen. Interessant is bijvoorbeeld de opvatting van Ruud de Mooij, hoofd belastingpolitiek van het Internationale Monetair Fonds (IMF). Hij werd recentelijk voor NRC Handelsblad geïnterviewd in het kader van het akkoord tussen de 28 landen van de EU over een omvangrijk pakket aan maatregelen tegen belastingontduiking.<sup>64</sup> De interviewer houdt De Mooij voor dat het bedenken van belastingconstructies een hele bedrijfstak is. Interviewer: “Hoe kijkt u naar de Zuidas en de fiscalisten daar?” De Mooij: “Neutraal, die mensen doen gewoon hun werk. Wie kan profiteren van belastingverschillen, zoekt dat op. Je kunt wel een moreel appèl doen, maar je kunt ook zeggen: als we met z’n allen vinden dat iets niet kan, dan moeten we daar wetgeving voor opstellen. Dan gelden voor iedereen dezelfde regels.” Daarop wordt hem door de interviewer voorgehouden dat moraliteit wél de boventoon voert in de discussie. Daarom ligt Starbucks toch ook onder vuur? De Mooij: “De vraag is ook of je het bedrijven kwalijk kunt nemen. Belastingplanning is onderdeel van de bedrijfsvoering geworden. Als de concurrenten het doen en jij niet, dan delf je zelf misschien het onderspit. Ik zie het dus meer als een verantwoordelijkheid van degenen die het systeem bedenken en de spelregels bepalen. Uiteindelijk moet de wetgever iets doen: daar bepalen we wat wel en niet toelaatbaar is.”

### 5.1.2 AGRESSIEVE VERMOGENSOVERHEVELING

Een tweede invalshoek kwam zo’n dertig jaar geleden aan de orde in het kader van de notariële vermogensplanning met het oog op de vermogensinkomensbijtelling van de voorganger van de Wet Langdurige Zorg (Wlz), de AWBZ. In het preadvies van de KNB getiteld Boedels, bijstand en

bejaardenoorden werd de vraag gesteld of de notaris mag helpen bij een schenking door een cliënt die aan ziet komen dat hij om bijstand zal moeten vragen? We schrijven 1988 en het woord is aan de preadviseur M.W.C. Feteris - toen belastingadviseur, nu president van de Hoge Raad der Nederlanden. “Wanneer een akte een materiële schenking inhoudt die zou kunnen leiden tot verhaal op grond van artikel 59a ABW, rijst voor de notaris de vraag of hij zijn medewerking wel mag verlenen aan het opstellen en verlijden van die akte. Vgl. artikel 6 en artikel 50c van de Wet op het notarisambt.<sup>65</sup> In het algemeen zou ik die vraag bevestigend willen beantwoorden. Het is voor de notaris in veel gevallen niet mogelijk om inzicht te krijgen in de achtergronden van een bevoordeling en op de voorzienbaarheid van een toekomstig beroep op de bijstand. Het ligt niet op zijn weg en hij is ook niet toegeest om daarnaar een toereikend onderzoek in te stellen. Bovendien zijn de voorwaarden voor toepassing van artikel 59a ABW van dien aard, dat het in veel gevallen voor redelijke twijfel vatbaar is of deze bepaling zal kunnen worden ingeroepen. In zulke twijfelgevallen acht ik het niet juist wanneer de notaris als het ware zelf als rechter zou gaan optreden. Ook in gevallen waarin art. 59a ABW waarschijnlijk wel toepasbaar is, meen ik dat de notaris in het algemeen zijn diensten niet hoeft te weigeren. De schenking is immers niet ongeoorloofd en als gevolg van de verhaalsmogelijkheid worden de belangen van de gemeente in de regel niet tekort gedaan. Wel brengt een goede taakvervulling met zich mee dat de notaris de betrokkenen uitdrukkelijk wijst op de mogelijkheden van verhaal door de gemeente. Willen zij de bevoordeling desondanks toch doorzetten, dan zal de notaris daar in principe medewerking aan moeten verlenen. Iets anders wordt het wanneer duidelijk is dat verhaal door de overheid waarschijnlijk illusoir zal zijn, bijv. omdat de begiftigde in het buitenland woont, of omdat hij het geschonkene gaat gebruiken voor de aflossing van schulden. Weigert de notaris zijn medewerking, dan zullen partijen er trouwens in slagen om buiten hem om een materiële bevoordeling tot stand te brengen.”<sup>66</sup>

Deze problematiek is onverminderd actueel, gezien art. 62f Participatiewet dat een vergelijkbare verhaalsmogelijkheid kent.

### 5.1.3 ZIENSWIJZE VAN HET NOTARIAAT: DE COMMISSIE VERANTWOORDELIJKHEID NOTARIS

Ik noem een derde invalshoek, opnieuw uitgelokt door maar ditmaal ook uitgesproken vanuit het notariële beroepsveld. In het Rapport van de Commissie Verantwoordelijkheid Notaris, van mei 1986, spreekt de door het hoofdbestuur van de KNB ingestelde commissie zich als volgt uit. De commissie is van mening, dat de notaris, als ambtenaar met een ordenende functie, ervoor dient te zorgen dat hij geen medewerking verleent aan handelingen (daaronder begrepen het verlijden van een akte),

waarvoor hij door het publiek wordt ingeschakeld, als daardoor wettelijke voorschriften of aan de notaris kenbare contractuele bedingen worden geschonden, een en ander behoudens de aanwezigheid van een rechtvaardigingsgrond. Deze verplichting gaat echter naar de mening van de commissie niet zo ver, dat de notaris de naleving van elk overheidsvoorschrift naar doel en strekking dient af te dwingen. De notaris moet de door de overheid gegeven voorschriften niet verder uitbreiden dan voor hun ordenende strekking nodig is. Neemt de overheid zelf genoegen met een zekere gebrekkigheid van een getroffen regeling en accepteert zij zekere onvolkomenheden door niet in de gesignaleerde lacunes te voorzien, dan mag de notaris ervan uitgaan dat de noodzaak om alsnog regulerend op te treden niet dwingend aanwezig is. Benutten van een lacune, gebruik maken van een constructie is dan een kwestie van eigen persoonlijke moraal. De cliënt bepaalt hier zelf wat voor hem moreel verantwoord is. Hier mag de notaris zijn eigen persoonlijke moraal niet boven de moraal van de cliënt stellen. Waar de grens ligt tussen het wel of niet meewerken zal in de praktijk niet altijd eenvoudig zijn aan te geven. In ieder geval ligt zij daar waar wel meewerken afbreuk zou doen aan zijn autoriteit als “openbaar ambtenaar”. Het publiek zal nimmer autoriteit toekennen aan een overheidsfunctionaris, die meewerkt aan het negeren van door de eigen overheid gegeven voorschriften. Zo’n overheidsfunctionaris wordt ongeloofwaardig en zal als zodanig niet meer kunnen functioneren. Daarom kan het behouden van zijn integriteit en daarmee autoriteit als ‘openbaar ambtenaar’ voor de notaris in een gegeven geval van een hogere orde zijn dan het individuele belang van een cliënt bij een handeling, die op zichzelf niet verboden maar in de ogen van de notaris moreel verwerpelijk is. De notaris dient er echter wel voor te waken niet door te schieten in zijn ijver een goed ‘openbaar ambtenaar’ te zijn. De notaris is er immers ten dienste van een geordend rechtsverkeer en mag daarin nimmer een obstakel zijn.”

#### 5.1.4 ZIENSWIJZE VAN ‘DE OVERHEID’

De hiervoor genoemde bewegingen van ouderen om de vermogensinkomensbijtelling in het kader van de gewijzigde AWBZ en Wmo te ontwijken, leidde tot kamervragen van het kamerlid Keijzer van het CDA. Eén daarvan luidde als volgt: Hoe beoordeelt u de uitkomst van de enquête onder 85 notariskantoren, waaruit blijkt dat veel ouderen in de eerste drie maanden van 2013 maatregelen hebben genomen om hun vermogen te verlagen of dat blijkbaar voornemens zijn dat te doen?

Het antwoord van de verantwoordelijke bewindsman, de heer Van Rijn, Staatssecretaris van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, is duidelijk: “Het staat ouderen vrij om informatie in te winnen en hun vermogen binnen de mogelijkheden van de wet door schenking te verlagen. Informatie inwinnen en echt afstand doen van het eigen vermogen of een deel daarvan is nog iets anders. Voor veel

cliënten kan het prettig zijn zoveel mogelijk zelf te kunnen blijven regelen en zelf over hun vermogen te kunnen blijven beschikken.”<sup>67</sup>

### 5.1.5 EIGEN OPVATTING

#### 5.1.5.1 DE NOTARIS ALS BELASTINGADVISEUR

Dit overziend kom ik tot mijn eigen opvatting. Hoe dient de notaris zich op te stellen indien wet- of regelgeving waarmee het specifieke belang van de overheid wordt beschermd lacunes vertoont? Heeft de notaris dan tot taak dat belang te beschermen door een ruime uitleg naar doel en strekking? Ik ben (en blijf) hier in het algemeen terughoudend.

Dat is in de eerste plaats ingegeven door de opdracht van de notaris zijn ambt in onafhankelijkheid uit te oefenen (art. 17 lid 1 Wna). Dat betekent óók: onafhankelijkheid van de overheid. Die onafhankelijk kwam in de Wet op het notarisambt tot 1999 duidelijk tot uiting in artikel 2, waarin werd bepaald dat de notarissen door de Koning worden benoemd voor het leven. Net als bij de rechters was het motief daarvoor de verzekering van de voor hun ambt noodzakelijke onafhankelijkheid. Ofschoon de vermelding dat benoeming van de notaris voor het leven plaatsvindt, sneuvelde in art. 3 Wna zoals die sedert 1999 luidt, lag daar geen principiële koerswijziging aan ten grondslag. Die onafhankelijk jegens de overheid dient de notaris dus ook vandaag de dag te betrachten.

In de tweede plaats dient de notaris de belangen van alle bij de rechtshandeling betrokken partijen op onpartijdige wijze te behartigen (art. 17 lid 1 Wna). Legt men art. 17 lid 1 Wna op dit punt extensief uit dan zou de overheid als bij de rechtshandeling betrokken partij kunnen worden gezien. Naar ik meen is er in het algemeen geen reden extra aandacht te geven aan de positie van de overheid. In de literatuur is de notie ontwikkeld van de compenserende onpartijdigheid van de notaris. Dat betekent dat de notaris de zwakkere partij in bescherming dient te nemen tegen de sterkere.<sup>68</sup> Bij de sterkere partij denken we toch in de eerste plaats aan de overheid. Hecht de overheid werkelijk aan het opvullen van lacunes op fiscaal terrein dan is zij zonder meer in staat snel en doeltreffend haar eigen positie te beschermen door aanvullende regels te stellen. In fiscale zaken gebeurt dat, zo nodig zelfs met terugwerkende kracht.<sup>69</sup> Tot dat moment is het meer een kwestie van persoonlijke moraal van de cliënt om gebruik te maken van die uitwegen. Die moraal kan men



afkeuren maar het gaat te ver om hier van de notaris te verlangen dat hij een betere moraal opdringt.

Voor die opvatting heb ik eerder enige steun gevonden worden in jurisprudentie. Voor mij is sprekend een uitspraak van de President van de Rechtbank Arnhem 5 maart 1987, KG 1987, 177. Aan de orde was de uitleg van de Beschikking Superheffing 1985 (melk).<sup>70</sup> De gedaagde notaris was van mening dat de transactie waarvoor zijn ministerie werd gevraagd, in strijd was met de zin en strekking van de beschikking, en dat hij daarom zijn ministerie moest weigeren. Volgens de president ten onrechte, aangezien a.) niet buiten twijfel was dat de transactie onder de werking van de beschikking viel, en b.) het maatschappelijk bezien niet op de weg van het notariaat ligt om als het ware preventief toezicht uit te oefenen met betrekking tot de regelgeving bij de uitleg waarvan zekere twijfel kan rijzen, welke twijfel zeer wel door de minister kan worden weggenomen. Dit klemde temeer, aldus de president, omdat de minister zelf een preventief toezicht tot zich had kunnen trekken. Nu de minister hiervan had afgezien en uitsluitend had voorzien in een administratieve sanctie, kan niet van het notariaat worden verlangd toch een zekere mate van preventief toezicht uit te oefenen.<sup>71</sup>

#### *5.1.5.2 DE NOTARIS ALS ADVISEUR BIJ VERMOGENSOVERHEVELING EN –BESCHERMING*

Met betrekking tot de vermogensoverheveling en –bescherming met het oog op een beroep op algemene overheidsvoorzieningen maakte ik een onderscheid tussen enerzijds derden die wel vermogen willen overhevelen aan een (toekomstig) gerechtigde op overheidsaanspraken maar niet willen dat dit vermogen aan de overheid ten goede komt, en anderzijds (toekomstig) gerechtigden op overheidsaanspraken die het hun nog resterende vermogen aan derden willen overdragen om zo te voorkomen dat dit vermogen moet worden ingeteerd.

In het bijzonder met betrekking tot die laatste groep behoort de notaris zeker niet voorop te lopen. Ik onderschrijf in grote lijnen het daarover eerder in 5.1.1 weergegeven standpunt van Feteris. Een spontane aanbeveling van de notaris over te gaan tot dergelijke vermogensoverheveling acht ik in strijd met de eer en het aanzien van het notarisambt.<sup>72</sup> Wanneer de toekomstig gerechtigde op overheidsmiddelen als cliënt om bijstand bij overheveling van zijn vermogen vraagt, zal de notaris in ieder geval dienst moeten weigeren wanneer hij de redelijke overtuiging heeft of het vermoeden dat verhaal door de overheid niet reëel zal blijken te zijn.

Met betrekking tot derden die wel vermogen willen overhevelen aan een (toekomstig) gerechtigde op overheidsaanspraken maar niet willen dat dit vermogen aan de overheid ten goede

komt, ben ik van mening dat de notaris een dergelijk opstelling op grond van zijn persoonlijke moraal zeker kan afkeuren maar ook dat het te ver gaat om van de notaris te verlangen dat hij die moraal afdwingt, door dienst te weigeren.

#### 5.1.5.3 SAMENVATTING

Ik zie dus niet steeds ruimte voor een plicht tot dienstweigeren, in weerwil van hetgeen soms in de publieke opinie klinkt. Ik laat het bij een wenselijke terughoudende opstelling van de notaris, die hier niet voorop dient te lopen. Mijns inziens past het niet bij 'de eer en het aanzien het ambt' met daarop gerichte dienstverlening aan cliëntenwerving te doen. Maar verder ga ik dus ook weer niet. Ik kom niet tot verplichte dienstweigeren wanneer zonder dat sprake is van de overtreding van recht en wet het financiële belang van de overheid in het geding is. Ik weersta in dat opzicht al te boude uitspraken. Dat is voor sommigen onder u wellicht wat grondstoffelijk, wat veilig en weinig hemelbestormend. Ik hoop met het eerder gezegde - met recht - te kunnen zeggen: het zij zo. Aan de opdracht om binnen de kaders van recht en wet het belang van derden, waaronder die van de overheid te bewaken, heeft de notaris binnen de door de wetgever opgelegde kader van marktwerking, zijn handen al meer dan vol. Zijn bijdrage is in dat opzicht al bijzonder waardevol.

#### 5.1.6 IN IEDER GEVAL EEN ACTIVISTISCHE COLLECTIEVE OPSTELLING!

Dat neemt niet weg dat het notariaat als collectief in de maatschappelijke discussie een tegendraads geluid moet durven laten horen. Het gezamenlijke notariaat heeft een verantwoordelijkheid te wijzen op lacunes in wet -of regelgeving die de belangen van de overheid (zouden kunnen) bedreigen. Beroepsorganisatie KNB kan dat gevraagd doen in het kader van consultatierondes voor wetgeving. Maar ook ongevraagd zal de KNB namens het notariaat haar stem moeten laten horen. Oók in de publieke media. Opvallend is dat naast belastingadviseurs ook accountants aan tafel zitten bij de Belastingdienst voor het formele, zogeheten Becon-overleg. Zou het notariaat daar niet ten minste ook bij moeten (kunnen) aanschuiven?<sup>73</sup>

## 6 UITLEIDING

Ik begon deze oratie met het boek Gouden jaren. Het is heerlijk je onder te dompelen in veilige nostalgie. De notaris oefent al eeuwenlang een spilfunctie uit als juridisch professional in de rechtsstaat, met alle ups en downs die daaraan eigen zijn. Het historische bewijs dat al zoveel jaren waardevolle maatschappelijke bijdragen zijn geleverd, neemt niet weg dat het de toekomst is waar de uitdaging ligt. Daar moeten we ons op richten. Een zinvolle maatschappelijke bijdrage door het notariaat en in die zin Gouden toekomstige jaren, zijn alleen mogelijk met voortdurende zelfkritiek, zelfreflectie en discussie. Maar ook met open oog voor de realiteit. Wat is voor de notaris nog werkbaar, nog te doen? Wat kan in alle redelijkheid van hem worden gevraagd? Stuurde de overheid de notaris wel voldoende toegerust op het te volgen smalle pad?

Bij voorbeeld als het gaat om het detecteren van mogelijke witwaspraktijken moet de notaris met uiterst beperkte middelen aanmodderen. Ik geef een voorbeeld. De Wet bevordering integriteitsbeoordelingen door het openbaar bestuur (Wet Bibob) beoogt het openbaar bestuur in staat te stellen zich te beschermen tegen het risico criminaliteit te faciliteren, ‘zowel wat betreft zijn bestuurlijke rol bij het verlenen van subsidies en vergunningen, als in zijn civielrechtelijke rol als contractspartij bij aanbestedingen en andere verbintenissen’. In het kader van die wet is er een Bureau integriteitsbeoordelingen door het openbaar bestuur (art. 8 Wet Bibob) dat verschillende taken heeft. Het Bureau heeft onder meer tot taak aan bestuursorganen, voorzover deze bij of krachtens de wet de bevoegdheid hebben gekregen het Bureau daartoe te verzoeken, desgevraagd advies uit te brengen over de mate van gevaar, bedoeld in artikel 3, eerste lid, of over de ernst van de feiten en omstandigheden, bedoeld in artikel 3, zesde lid (art. 9 lid 1 Wet Bibob). Voor zover het gaat om een vastgoedtransactie, heeft het Bureau tot taak rechtspersonen met een overheidstaak desgevraagd advies te verlenen over in de wet gespecificeerde aspecten (art. 9 lid 3 Wet Bibob). De notaris behoort niet tot de bestuursorganen die bij of krachtens de wet de bevoegdheid hebben gekregen dat advies te vragen.

Bij de overheid zal aarzeling bestaan om dergelijke vertrouwelijke informatie te delen. Dat uitgangspunt is begrijpelijk. Zoals altijd ligt misbruik op de loer, en dat kan ook bij het notariaat niet worden uitgesloten. Maar het zou hier toch anders moeten zijn. De bestaande bevoegdheid om inzage te nemen in de basisregistratie personen bestaat uitsluitend voor zover die dienstbaar is aan de ambtsuitoefening. Dat is natuurlijk niet anders wanneer de notaris ook inzage krijgt in andere databestanden. De notaris zal in geval van misbruik van data kunnen worden aangesproken.<sup>74</sup> Dat is geen preventieve veiligheid maar slechts repressieve. Wat daarvan zij, wie de notaris een taak geeft in het algemeen belang, zal hem de middelen moeten geven om dat belang te dienen. Wenst men die middelen niet te geven, zadel de notaris dan ook niet met een onmogelijke taak op.

Zoals het eerder mooi is gezegd: wie wil dat er een wezenlijk bijdrage wordt geleverd aan misbruikbestrijding, stuurt de poortwachter niet met een klappertjespistool op weg.

Mede door mijn werk aan deze universiteit stel ik mij ten doel onverminderd mijn bijdrage te blijven leveren aan de gedachtevorming over vraagstukken als deze.

## 7 SLOTWOORD

*Mijnheer de Rector Magnificus, dames en heren,*

Tot besluit van mijn rede eindig ik, zoals bij gelegenheden als deze gebruikelijk, met enkele woorden van dank.

*Het bestuur van de Stichting VU, het College van Bestuur van de Vrije Universiteit Amsterdam en het bestuur van de Faculteit der Rechtsgeleerdheid* wil ik bedanken voor het verlenen van de leeropdracht en het in mij gestelde vertrouwen. De Vrije Universiteit en het notariaat hebben hechte historische banden. De VU was mede-oprichter van de Stichting tot bevordering der Notariële Wetenschap. De VU droeg bij aan de notariële opleiding sinds 1941 en startte zelf haar universitaire opleiding in het prachtige jaar 1959. Ik voel mij bevoorrecht een bijdrage te leveren aan de voortzetting van die zo rijke traditie.

*Collega's van de faculteit*, het is in een betrekkelijk nieuwe omgeving weer even zoeken naar je weg. Ik heb hier gastvrijheid ondervonden die uitnodigt om je onderdeel te voelen van deze academische gemeenschap. Ik hoop mijn bijdrage te leveren aan de ambities die in het bijzonder de faculteit der Rechtsgeleerdheid uitdraagt. Voor wat betreft de studierichting Notarieel recht doe ik dat graag in teamverband met in de voorhoede Nicole, Friederike, Wim, Marcel, Wino en Hendrik.

*Dames en heren studenten*, het is voor jullie dat ik hier aan deze universiteit ben. Ik hoop op een bloei van de studierichting Notarieel recht. Laten we ons daar samen sterk voor maken en elkaar inspireren. De bijna vijftigjarige en dus jubilerende notariële studievereniging V.I.V.A. mag zich verheugen in een groter ledental dan ooit. Jullie vinden bij mij een open deur.

*Hooggeleerde promotor Van Mourik, hooggeleerde Verstappen, Schols, Burgerhart, Schols en Roes.* In mijn tijd als docent aan de, toen nog, Katholieke Universiteit Nijmegen, heb ik in de jaren '90 tot '99 gezien hoezeer hard werken met veel plezier samen kan gaan. Naast noeste arbeid in de vorm van werkgroepen berekeningen Erfrecht, nieuwe drukken van het handboek Erfrecht en zoveel meer, was er steeds humor en enthousiasme. Ik hoef Bollendorf maar te noemen als tijdelijk episch centrum van de erfrechtelijke wereld. Wat een voorrecht was het en zal het blijven met jullie samen te werken. Jongens waren we, maar aardige jongens. Datzelfde plezier hoop ik aan deze universiteit te vinden en uit te dragen.

*Beste collega's van BOEKEL,* beste Ines van Dijk, mijn werkzaamheden aan de Radboud universiteit Nijmegen, aan de Universiteit van Amsterdam en nu vooral aan de Vrije Universiteit Amsterdam heb ik onafgebroken gecombineerd met beide voeten in de klei van de juridische, notariële praktijk. Tijdens mijn universitaire werk in Amsterdam was ik ononderbroken verbonden aan BOEKEL. Ik heb daar veel collegialiteit en inspiratie ondervonden. Met en door jullie heb ik veel geleerd. Ik blijf jullie een warm hart toedragen en dat geldt zeker mijn ambtsopvolgster Ines, in ieder geval voor mij nog steeds de jongste notaris van Nederland.

*Lieve vrienden en familie, lieve Marleen, Marijn, Anne Puck, en Lieke,* vandaag is het niet alleen op deze plek feest maar, van wat andere orde, ook in de Verenigde Staten. Het is Thanksgiving. Er wordt dank gezegd aan God voor de oogst en voor allerlei andere goede dingen. Er wordt daar traditiegetrouw kalkoen gegeten. Sinds het presidentschap van John F. Kennedy is het de gewoonte dat de president gratie verleent aan een levende kalkoen, de National Thanksgiving Turkey. Bij deze turkey sta ik even stil. Hij is hét voorbeeld van een geluksvogel, hopelijk ook onder president Trump. Geluksvogel, zo voel ik mij op deze dag ook een beetje. Dank zij jullie.

Ik heb gezegd.

---

<sup>1</sup> Uit: Van pennen en streken, Het notariaat in gedichten en verhalen, samengesteld door E.M. van der Marck en P.H.M. Gerver, Amsterdam, 1986.

<sup>2</sup> Atlas Contact, uitgeverij, september 2014, ISBN 9789045023540.

<sup>3</sup> Dat ook de praktijkvennootschap evenmin voor de notaris geen schild vormt, werd wrang onderstreept in een arrest waarin advocaten aansprakelijk werden gesteld: HR 18 september 2015, NL:HR:2015:2745. Terecht

---

kritisch hierover: R.S. Meijer, Over aansprakelijkheid van advocaten en andere beroepsbeoefenaars, AA juni 2016, p. 441 e.v.

<sup>4</sup> In Duitsland wordt de notaris bestempeld tot *unabhängige Träger eines öffentlichen Amtes* (§ 1 Bundesnotarordnung) maar niet tot *Beambter*, Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 72. Auflage, 2013, § 839, Rn 149.

<sup>5</sup> Ten onrechte anders: A.G. Lubbers, in: J.C.H. Melis, De Notariswet, vierde druk 1973, p. 81, die de fundamentele grondslag van het notarisambt daarmee miskent.

<sup>6</sup> S.E. Zijlstra, De notaris is een bestuursorgaan. Is dat erg? In: De notaris en/in het bestuursrecht, preadvies KNB 2001, p. 105.

<sup>7</sup> S.E. Zijlstra, De notaris is een bestuursorgaan. Is dat fijn? Openbaar bestuur, marktwerking en het notariaat, in: Marktwerking in het notariaat; droom of nachtmerrie? Ars Notariatus 143, 2010, hierna aangehaald als Droom of nachtmerrie? Zie ook E.E. Minkjan, Notaris bestuursorgaan, WPNR 2002/6506.

<sup>8</sup> Naast Droom of nachtmerrie doel ik op het Preadvies KNB 2001.

<sup>9</sup> Zijlstra, Preadvies KNB 2001, p. 111 en Droom of nachtmerrie, p. 59.

<sup>10</sup> Melis/Waaijer, De Notariswet, achtste druk, 2012, p. 162: 'De notaris gaat zijn bevoegdheid te buiten indien hij handelt zonder opdracht.'

<sup>11</sup> Zie voor verschillende soorten beschikkingen M.B. Koetser, S. Pront-van Bommel, Inleiding bestuursrecht voor de notariële praktijk, Ars Notariatus 140, 2009, par. 3.3.2.

<sup>12</sup> Een onderscheid tussen die begrippen onderling is evenmin eenvoudig. De WRR maakt in het rapport Het borgen van publiek belang, Den Haag: SDU, 2000 een onderscheid tussen maatschappelijke en publieke belangen. Van een publiek belang is sprake als de overheid zich de behartiging van een maatschappelijk belang structureel aantrekt vanwege de opvatting dat dit belang anders niet goed tot zijn recht komt. Zie ook M. Bulk en A. Blaauwhoek, Betere borging diensten van publiek belang door de overheid? M & M april 2010, nr. 2.

<sup>13</sup> Zie voor België: Luc Weyts, De Notariswet, Algemeen deel, Reeks Notarieel recht, 2015, tweede druk, Wolters Kluwer Belgium, p. 29: Een gevolg van het zijn van openbaar ambtenaar is dat de notaris hoeder is van algemeen belang. Vanuit Duits perspectief H.J.C. Isensee, Het ambt van notaris: Relict uit tijden van voor de grondrechten? In: Marktwerking in het notariaat; droom of nachtmerrie? Ars Notariatus 143, p.5: 'Het ambt is gericht op het algemeen belang – maar wat is het algemeen belang?'

<sup>14</sup> MvT II, 23 706, nr. 3, p. 25.

<sup>15</sup> 'Buiten gegronde redenen, mogen de notarissen hunne diensten niet weigeren, wanneer zij tot het leenen daarvan worden verzocht.'

<sup>16</sup> J.C.H. Melis, De Notariswet, derde druk, 1951, p. 195-197. Op deze opvattingen van Melis werd ik gewezen door R. Schütz, Kille mist. Het Nederlandse notariaat en de erfenis van de oorlog, diss. VU Amsterdam, 2016, par. 4.3, die om in het kader van zijn studie begrijpelijke redenen verwijst naar de tweede druk uit 1939.

<sup>17</sup> A. Pitlo, De zeventiende en achttiende eeuwse notarisboeken, tweede, algeheel bewerkte druk, bewerkt door A.F.I. Gehlen, Ars Notariatus 123, 2004, p. 141.

<sup>18</sup> Rapport van de commissie-Advocatuur (commissie Van Wijmen), Een maatschappelijke orde, april 2006.

<sup>19</sup> G.J.C. Lekkerkerker, De notaris en zijn eigen waarde; de kijk op het beroep, beroepsplichten en realiteiten van het hier en nu, in: De goede notaris. Over notariële deontologie, preadvies KNB, 2010, par. 2.8.

<sup>20</sup> G.J.C. Lekkerkerker, preadvies KNB, 2010, t.a.p. par. 2.4.

<sup>21</sup> Rapport van de Commissie Verantwoordelijkheid Notaris, mei 1986, hoofdstuk 1.

<sup>22</sup> W.G. Huijgen, Rechtszekerheid of rechtsbescherming, Ars Notariatus LXXX, oratie RU Leiden, Kluwer, 1997.

<sup>23</sup> HR 23 december 1994 en 15 september 1995, NJ 1996, 627-629, met noot WMK.

<sup>24</sup> HR 3 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:831. Over dit arrest onder meer H.W. Heyman, Notariële dienstverlening bij botsende rechten na HR 3 april 2015 (De Novitaris), WPNR 15/7067, S. Perrick, De ministerieplicht van de notaris wordt door de Hoge Raad gefundeerd op de civielrechtelijke positie van zijn cliënt, MvV 2015, nr. 12, J.J. van Hees, in zijn noot in JOR 2015/189, onder het arrest, W.G. Huijgen, Een belangrijk arrest voor het notariaat, JBN 2015/33, B.C.M. Waaijer, Het arrest 'De Novitaris': kompas voor de notaris bij botsende aanspraken, WPNR 15/7063 en AA september 2015.

<sup>25</sup> S.E. Zijlstra, Het zwarte gat van de integriteit, NTB 2013/29.

<sup>26</sup> Bedoeld is het stelsel van de bezoldigd rijksambtenaar, BW.

<sup>27</sup> Wijziging van de Wet op het notarisambt, Memorie van Toelichting, Kamerstuk Tweede Kamer 1898-1899 kamerstuknummer 206 ondernummer 3, met als verantwoordelijk minister P.W.A. Cort van der Linden.

<sup>28</sup> Dit thema gaat mij aan het hart. Omdat ik daar elders op ben ingegaan, beperk ik mij met betrekking tot dit aspect. Zie mijn: Verleiden om te verlijden: Het onmogelijke tweespan van notarieel ambtenaar en vrij ondernemer. Beschouwingen over de gevolgen van de politiek zo gewenste marktwerking voor de

beroepsuitoefening van de notaris, WPNR 2013/6990. Zie ook het Rapport Handel en Publieke taak, Gedachten over het notariaat als ambt en onderneming, 2004, in het bijzonder deel I.

<sup>29</sup> Vergelijk in dit verband A.J. Kruiter en E. Blokker, In ons belang, pleidooi voor publieke waarden, Van Gennip Amsterdam, tweede druk 2012, die in hoofdstuk IV Markt, overheid en eigenbelang, uitdrukkelijk de dominantie van het eigenbelang als voornaamste probleem zien voor de publieke zaak.

<sup>30</sup> Notariaat Magazine, april 2015.

<sup>31</sup> Het citaat is van de tekst op de achterkant van Panama Papers, het verhaal van een wereldwijde onthulling, Bastian Obermayer en Frederik Obermaier, Atlas Contact 2016. In dit al te emotionele boek is ook aandacht voor de rol van de facilitators. Op p. 355 lees ik: 'Maar de advocatuur heeft nog het meest gefaald. Een goed fundament voor democratisch bestuur is een systeem met mensen die de wet begrijpen en handhaven, niet mensen die de wet begrijpen en misbruiken'.

<sup>32</sup> Het Financieele Dagblad 6 april 2016.

<sup>33</sup> J.L.M. Gribnau, De fiscaliteit op de grens van wet, recht en ethiek, WPNR 15/7077, nr. 5.

<sup>34</sup> Stb. 1999, 228, later gewijzigd bij Stb. 2008, 383.

<sup>35</sup> De jurisprudentie over aansprakelijkheid van de notaris maakt dat nog duidelijker, zie W.G. Huijgen, Aansprakelijkheid van de notaris voor onjuist belastingadvies, WPNR 15/7077.

<sup>36</sup> Anders J.L.M. Gribnau, De fiscaliteit op de grens van wet, recht en ethiek, WPNR 15/7077, p. 802 l.k.: "De notaris is geen belastingadviseur maar een openbaar ambtenaar die authentieke akten verlijdt op het gebied van het civiele recht."

<sup>37</sup> A.M.E. Nuijens, Deelnemers on the spot, WPNR 15/7077. Over deze problematiek ook: De belastingadviseur onder vuur, uitgave van De Bont Advocaten, Amsterdam 2015. Zie ook J.A. Booij, De adviseur beboet of aansprakelijk? WPNR 09/6805.

<sup>38</sup> Voor de notaris, zie Melis/Waaijer, De Notariswet, achtste druk, 2012, par. 2.3.5 en voor België: Luc Weyts, De Notariswet, Algemeen deel, Reeks Notarieel recht, 2015, tweede druk, Wolters Kluwer Belgium, p. 29 en 108.

<sup>39</sup> Kamer van Toezicht 10 maart 1993, WPNR 94/6137 (Innovatief notaris), met commentaar van R.J. Holtman.

<sup>40</sup> Rechtbank Amsterdam 27 maart 2001, NL:RBAMS:2001:AB0855. Zie over de verwickelingen rond deze nalatenschap Hella Rottenberg, Meesters, marodeurs, De lotgevallen van de collectie-Chardzjiëv, uitgeverij Jan Mets, 1999.

<sup>41</sup> Rechtbank Utrecht nam op 30 juli 2010, NJ 2011/443 aan dat uit artikel 18 van de Wet op de belastingen van rechtsverkeer 1970 juncto artikel 21a van de Uitvoeringsregeling Algemene Wet inzake rijksbelastingen 1994 met betrekking tot die kwalificatie een onderzoeksplicht voortvloeit.

<sup>42</sup> C. Bruijsten, Het fiscale instrumentarium ter bestrijding van belastingontwijking, WPNR 15/7077.

<sup>43</sup> H. Vermeulen, Cursus Belastingrecht: Fraus legis, par. FBR 7.3.2.

<sup>44</sup> R.N.G. van der Paardt, Europese ontwikkelingen van het leerstuk misbruik van recht, WPNR 15/7077.

<sup>45</sup> Bruijsten, t.a.p. par. 4 en 5.2

<sup>46</sup> ECLI:NL:HR:2013:BY0548, met commentaar van B.M.E.M. Schols, FBN juni 2013.

<sup>47</sup> B.M.E.M. Schols, Een fiscaal schijnhuwelijk, FBN juni 2013, p. 7. Zie ook zijn Boedelmenging voor één dag, WPNR 2012/6913.

<sup>48</sup> Zie § 4 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, alwaar ook is geregeld dat de afwezigheid van alle schuld (avas) maakt dat de inspecteur geen boete oplegt. Wordt een standpunt als pleitbaar aangemerkt dan kan geen opzet of grove schuld aanwezig worden geacht. Dat staat in de weg aan het opleggen van een vergrijpboete maar ook aan een strafrechtelijke vervolging op de voet van art. 69 AWR.

<sup>49</sup> T.a.p. p. 827 r.k.

<sup>50</sup> Hof Amsterdam 24 november 2005, ECLI:NL:GHAMS:2005:AU7278.

<sup>51</sup> Over deze uitspraak is een uitgebreide polemiek gevoerd getuige de volgende bijdragen: Luijten en Holtman in WPNR 06/6666, W.M. Kleijn in FTV 06/2, Holtman in JBN 2007/47 en in FTV april 2008.

<sup>52</sup> Notariskamer hof Amsterdam 25 augustus 2005, ECLI:NL:GHAMS:2005:AU1912 over het niet tijdig afdragen van overdrachtsbelasting, en Notariskamer hof Amsterdam 5 juli 2007, ECLI:NL:GHAMS:2007:BA9112 inzake de kandidaat-notaris die tot zijn verrassing een beroep op een vrijstelling overdrachtsbelasting niet afgewezen zich worden en zich daarop in naam van de cliënt tot de belastingdienst richt (waarover hierna meer), alsmede (andere) uitspraken genoemd door W.G. Huijgen, Aansprakelijkheid van de notaris voor onjuist belastingadvies, WPNR 15/7077, onder 4.

<sup>53</sup> Zie ook W.G. Huijgen, Aansprakelijkheid van de notaris voor onjuist belastingadvies, WPNR 15/7077, die onder 4 wijst op de gevolgen die deze voorgeschreven handelwijze heeft voor de andere erfgenamen. In mijn eigen woorden: zorg dat je nooit erfgenaam wordt samen met een notaris. Zo ook Holtman, FTV april 2008.



---

<sup>54</sup> Voor een poging: R.J. Holtman, Geen meldingsplicht voor een notaris jegens de fiscus, FTV april 2008.

Betekenisvol is ook de uitspraak van de Accountantskamer 23 januari 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:5 over de accountant die zijn werkzaamheden voor een frauderende cliënt na waarschuwingen aan het adres van die cliënt, wel beëindigde maar niet bij de fiscus meldde.

<sup>55</sup> Notariskamer hof Amsterdam 5 juli 2007, ECLI:NL:GHAMS:2007:BA9112.

<sup>56</sup> Zie de bijdragen van F.M.H. Hoens, De nieuwe Wlz en de gewijzigde Wmo I, II en III, in Estate Tip, 2014/22, 2016/03 en 2016/07 en eerder van zijn hand De Vermogensinkomensbijtelling in de AWBZ, KWEP 2013/33. Zie ook N.V.C.E. Bauduin, Testamentair bewind, 'bijstandsproof'? TE 2014/04.

<sup>57</sup> Zie Notamail 2016/130 Twee uitspraken waarbij huurtoeslag wordt geblokkeerd door schenking.

<sup>58</sup> Handboek Erfrecht (2015), B.C.M. Waaijer, p. 424.

<sup>59</sup> Bij Bauduin t.a.p. lees ik: "In hoeverre dit overigens vanuit de maatschappij bekeken redelijk is, laat ik in deze bijdrage buiten beschouwing".

<sup>60</sup> Vergelijk L. Stevens, Fiscale ethiek voor iedereen, WFR 2015/1060.

<sup>61</sup> Het zijn vooral Gribnau en Happé die activistisch de strijd hebben aangeboden. J.L.M. Gribnau, Ethische aspecten van tax planning, AA maart 2014, p. 173 e.v., R.H. Happé, Belastingrecht en de geest van de wet, Een pleidooi voor een beginsel-benadering in de wetgeving, afscheidscollege Tilburg 2011.

<sup>62</sup> In het navolgende citaat laat ik verwijzingen achterwege. Ik noem met nadruk wel de volgende pionierende bijdragen van M.J.A. van Mourik: Estate Planning, NJB 2007/5 en Recht, rechtvaardigheid en ethiek. In het bijzonder in de notariële praktijk, Deventer, Kluwer 2008.

<sup>63</sup> J.L.M. Gribnau, Fiscaliteit op de grens van wet, recht en ethiek, WPNR 15/7077 onder 7.

<sup>64</sup> Nieuwsbericht Rijksoverheid 21 juni 2016. NRC Handelsblad 21 juni 2016.

<sup>65</sup> Voor alle duidelijkheid wijs ik erop dat het artikel werd geschreven onder vigeur van de Wet op het notarisambt, zoals die in werking was tot 1999.

<sup>66</sup> M.W.C. Feteris, hoofdstuk II Bijstand en schenking, p. 59, in: Boedels, bijstand en bejaardenorden, preadvies KNB 1988.

<sup>67</sup> Antwoorden op kamervragen van het kamerlid Keijzer (CDA) over het bericht 'Ouderen sluiten massaal geld weg'. (2013Z05661)

<sup>68</sup> Melis/Waaijer, De Notariswet, achtste druk, 2012, p. 30.

<sup>69</sup> Een voorbeeld van de slagvaardigheid van de overheid wordt beschreven in het Financieel Dagblad van 21 augustus 2016: Britse aanpak van fiscale ontwijking 'grensverleggend'. Gesproken wordt van een 'afschrikingsregime met hoge boetes voor partijen die behulpzaam zijn bij het opzetten en uitvoeren van ontwijkingsconstructies, zoals fiscaal adviseurs, advocaten en accountants'. Zie ook het redactioneel commentaar van 22 augustus 2016: 'Britten gaan fiscaal een brug te ver.'

<sup>70</sup> Eisers beschikten over grond alsmede over een heffingsvrije hoeveelheid melk als bedoeld in de Beschikking Superheffing 1985 melk, (melkquotum). Zij wensten dit melkquotum te verkopen aan een quotumbureau (makelaars in melkquota), omdat zij hun melkveebedrijf wilden beëindigen. Daartoe waren zij voornemens een hoeveelheid grond, zonder melkquotum te kopen. Deze grond zou vervolgens door eisers tezamen met het maximaal toegestane heffingsvrije melkquotum aan een of meer derden worden overgedragen.

<sup>71</sup> Ik uitte mij eerder op vergelijkbare wijze in Melis/Waaijer, De Notariswet, achtste druk, 2012, p. 56-57.

<sup>72</sup> Zie over die terminologie art. 8 lid 2 Wna.

<sup>73</sup> In de notulen van het BECON overleg van 13 september 2013 zie ik bijvoorbeeld genotuleerd: Het arrest van de Hoge Raad inzake de Successiebelasting is er, etc. Mij dunkt dat dit een voor het notariaat relevant onderwerp is. Overigens vindt wel incidenteel overleg plaats tussen de KNB en de Belastingdienst.

<sup>74</sup> Zoals dat gebeurde met de ambtenaar van de gemeente Den Haag die toegang had tot de Gemeentelijke Basisadministratie en daardoor adresgegevens kon leveren aan inbrekende leden van de Quote 500-bende, vergelijk Rechtbank Den Haag, 27 september 2013, ECLI:NL:RBDHA:2013:12297.